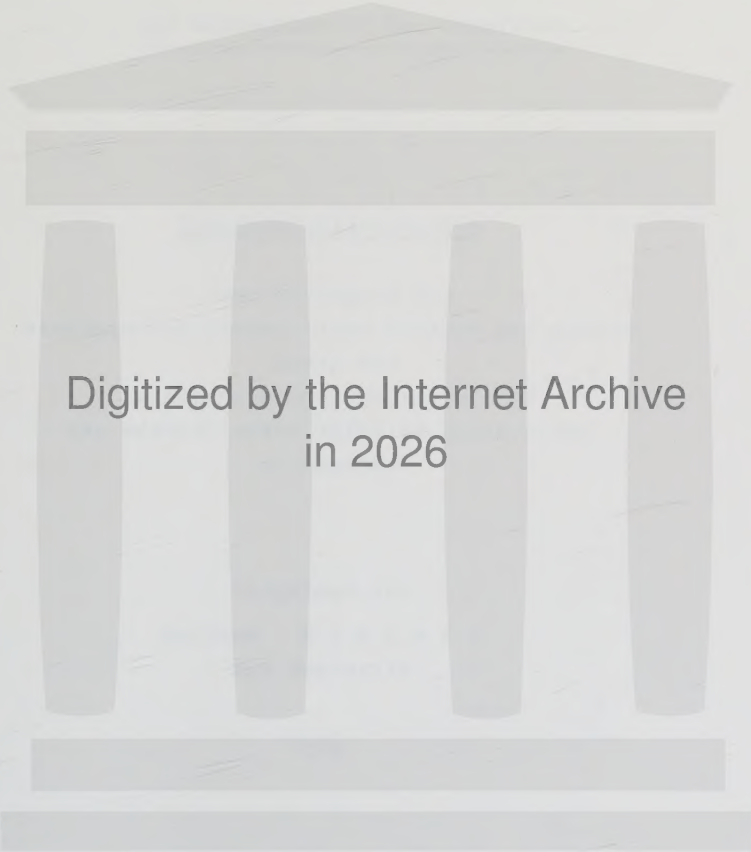


Wolfram Schnorr

DAS HEBESATZRECHT DER GEMEINDEN

1972



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41554802_0054

Das Hebesatzrecht der Gemeinden

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des
akademischen Grades eines Doktors der Rechte
durch den
Fachbereich Rechtswissenschaft
der Westfälischen Wilhelms-Universität
zu Münster

vorgelegt von
Wolfram S c h n o r r
aus Westewitz

1973



Erster Berichterstatter:	Prof. Dr. Dr. Pagenkopf
Zweiter Berichterstatter:	Prof. Dr. Menger
Dekan:	Prof. Dr. Wessels
Tag der mündlichen Prüfung:	8. 12. 1972

Inhaltsübersicht

	Seite:
Einleitung	1
A) <u>Gestaltungsmöglichkeiten für den kommunalen Finanzausgleich</u>	3
I) Das Trennungssystem	4
II) Das Mischsystem	6
1) Das Umlagesystem	6
2) Das Zuschlagsystem	6
3) Das Überweisungssystem	7
III) Das System der Finanzzuweisungen	8
1) Die Schlüsselzuweisungen	8
2) Bedarfszuweisungen	9
3) Zweckgebundene Zuweisungen	9
B) <u>Die gegenwärtige Rechtslage bezüglich des Hebe- satzrechts bei den Realsteuern</u>	10
I) Bestimmung des Begriffes "Hebesatz"	10
1) Bedeutung des Hebesatzes im systema- tischen Aufbau des Realsteuerrechts ..	10
2) Rechtliche Qualifikation des Hebesatz- beschlusses	17
II) Rechtmäßigkeit der Hebesatzfestsetzung durch die Gemeinden	20
1) Rechtsgrundlage für die Festsetzung der Realsteuerhebesätze für die Gemein- den	20
a) Notwendigkeit einer spezialge- setzlichen Ermächtigung	20
b) Auf welche spezialgesetzliche Er- mächtigung stützt sich das Hebe- satzrecht?	26
aa) Vorbemerkung: Änderungen der Artikel 105 und 106 GG durch die Finanzreform von 1969/70	26

bb)	Die in Schrifttum und Rechtsprechung zur Frage der Ermächtigungsnorm vertretenen Meinungen	27
cc)	Eigene Stellungnahme zum Problem der spezialgesetzlichen Ermächtigungsgrundlage	32
aaa)	Untersuchung, ob eine verfassungsrechtliche Ermächtigungsnorm vorliegt	32
bbb)	Untersuchung, ob eine einfachgesetzliche Ermächtigungsnorm vorliegt	34
2)	Verstößt das gemeindliche Hebesatzrecht für die Realsteuern gegen höherrangige Rechtsnormen?	43
a)	Hebesatzrecht der Gemeinden für die Realsteuern und Willkürverbot des Art. 3 Abs. 1 GG	45
b)	Hebesatzrecht der Gemeinden für die Realsteuern und die sozialstaatliche Forderung nach Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit, insbesondere der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse	51
III)	Ist das Hebesatzrecht der Gemeinden für die Realsteuern verfassungsrechtlich garantiert?	60
1)	Realsteuerhebesatzrecht und Selbstverwaltungsgarantie	61
a)	Realsteuerhebesatzrecht und die Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG	61
aa)	Begriff und Auslegung der Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG	61
bb)	Stand der Meinungen zu der Frage, inwieweit die gemeindliche Finanz- und Steuerhoheit durch Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG garantiert sind	76
cc)	Eigene Stellungnahme zur Frage, ob und inwieweit die Steuerhoheit, insbesondere das Realsteuerhebesatzrecht durch Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG garantiert ist	83

b)	Realsteuerhebesatzrecht und die Selbstverwaltungsgarantie des Art. 78 der Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen	88
2)	Realsteuerhebesatzrecht und Finanzverfassung	91
a)	Die verfassungsrechtliche Garantie des Hebesatzrechts der Gemeinden bei den Realsteuern durch Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG	91
b)	Realsteuerhebesatzrecht und die Realsteuergarantie des Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbsatz GG	92
c)	Realsteuerhebesatzrecht und Realsteuergarantie des Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbsatz GG in Verbindung mit der Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG	98
d)	Realsteuerhebesatzrecht und Realsteuergarantie des Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbsatz GG in Verbindung mit Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 a.F. GG ...	104
e)	Realsteuerhebesatzrecht und Art. 79 der Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen	104
IV)	Grenzen des Hebesatzrechts der Gemeinden bei den Realsteuern	106
1)	Einheitlichkeit der Hebesätze im Gemeindegebiet	106
2)	Genehmigungspflicht, Höchstsätze und Kopplungsvorschriften für die Realsteuerhebesätze	111
3)	Zeitliche Grenzen für den Hebesatzbeschluß der Gemeinden	124
V)	Verfahren der Realsteuerfestsetzung und die jeweils gegebenen Rechtsbehelfe	130
1)	Die Festsetzung des Steuermeßbetrages durch die Finanzämter und die dagegen zulässigen Rechtsbehelfe	130
2)	Die Festsetzung der Steuerschuld durch die Gemeinden, die dagegen und insbesondere gegen die Festsetzung der Hebesätze gegebenen Rechtsbehelfe	135

C)	<u>Rechtliche Untersuchung der Beteiligung der Gemeinden an den Gemeinschaftsteuern (Art. 106 Abs. 3, 7 GG) und an der Einkommensteuer (Art. 106 Abs. 5 GG) sowie der in Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG vorgesehenen Einführung des Hebesatzrechts</u>	139
I)	Die Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer und den übrigen Gemeinschaftsteuern gemäß Art. 106 Abs. 3 und Abs. 7 GG (Steuerverbund)	139
1)	Grundzüge der gesetzlichen Regelung	139
2)	Rechtliche Qualifikation der Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer und den anderen Gemeinschaftsteuern gemäß Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG	149
II)	Die Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer gemäß Art. 106 Abs. 5 GG in Verbindung mit dem Gemeindefinanzreformgesetz ..	155
1)	Grundzüge der gesetzlichen Regelung	155
2)	Rechtliche Qualifikation der Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer gemäß Art. 106 Abs. 5 GG	162
III)	Die in Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG vorgesehene Einführung des Hebesatzrechts der Gemeinden für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer gemäß Art. 106 Abs. 5 GG	170
1)	Grundzüge des geplanten Hebesatzrechts nach dem Troeger-Gutachten	171
2)	Schwierigkeiten bei der Übertragung des Hebesatzrechts nach dem Troeger-Modell auf die derzeit geltende gesetzliche Regelung nach Art. 106 GG und dem Gemeindefinanzreformgesetz	172
3)	Rechtliche Qualifikation des vorgesehenen Hebesatzrechts bei der Einkommensteuer	175
4)	Wäre die Einführung eines solchen Hebesatzrechts rechtmäßig?	177
a)	Künftige Gestaltung der Rechtsgrundlage	178
b)	Verstoß gegen höherrangige Rechtsnormen?	179
5)	Ist die Einführung des Hebesatzrechts für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer nach der jetzigen Verfassungsrechtslage zwingend geboten?	182

D)	<u>Auswirkungen des Hebesatzrechts bei den Realsteuern in der Praxis</u>	183
E)	<u>Argumente für und gegen das Hebesatzrecht der Gemeinden</u>	192
I)	Allgemeines	193
1)	Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung	193
2)	Erzieherische Wirkung des gemeindlichen Hebesatzrechts	201
3)	Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit, insbesondere der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse	208
II)	Das Hebesatzrecht der Gemeinden bei der Gewerbesteuer	216
1)	Reformabsichten bei der Gewerbesteuer	216
2)	Bedeutung der Gewerbesteuer und des Hebesatzrechtes für eine eigenverantwortliche gemeindliche Finanzwirtschaft	218
3)	Erzieherische Wirkung des Gewerbesteuerhebesatzrechts	222
4)	Gewerbesteuerhebesatzrecht und Forderung nach einheitlichen Wettbewerbsbedingungen	223
5)	Auswirkungen des Hebesatzrechts der Gemeinden bei der Gewerbesteuer auf die Raumordnung	229
6)	Soll das Hebesatzrecht der Gemeinden bei der Gewerbesteuer beibehalten werden?	235
III)	Das Hebesatzrecht der Gemeinden bei der Grundsteuer	236
1)	Reformabsichten bei der Grundsteuer ...	236
2)	Bedeutung der Grundsteuer und des Hebesatzrechtes für eine eigenverantwortliche gemeindliche Finanzwirtschaft	238
3)	Erzieherische Wirkung des Grundsteuerhebesatzrechts	240
4)	Grundsteuerhebesatzrecht und Forderung nach einheitlichen Lebens- und Wettbewerbsbedingungen	243
5)	Auswirkungen des Hebesatzrechts der Gemeinden bei der Grundsteuer auf die Raumordnung	244
6)	Soll das Hebesatzrecht der Gemeinden bei der Grundsteuer beibehalten werden? ...	246

IV)	Das Hebesatzrecht der Gemeinden bei ihrem Anteil am Einkommensteueraufkommen gemäß Art. 106 Abs. 5 GG	247
1)	Bedeutung des Gemeindeanteils am Einkommensteueraufkommen und des gegebenenfalls zu gewährenden Hebesatzrechts für eine eigenverantwortliche gemeindliche Finanzwirtschaft	247
2)	Erzieherische Wirkung des Hebesatzrechts am Gemeindeanteil an der Einkommensteuer	251
3)	Hebesatzrecht der Gemeinden für ihren Anteil an der Einkommensteuer und Forderung nach einheitlichen Lebensbedingungen	257
4)	Hebesatzrecht der Gemeinden für ihren Anteil an der Einkommensteuer und staatliche Konjunkturpolitik	259
5)	Haushaltsrechtliche Schwierigkeiten bei der Einführung des Hebesatzrechts für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer	262
6)	Hebesatzrecht der Gemeinden für den Anteil an der Einkommensteuer und der dadurch zu erwartende Verwaltungsaufwand	267
7)	Soll den Gemeinden das Hebesatzrecht für ihren Anteil an der Einkommen- und Lohnsteuer gewährt werden?	270
F)	<u>Zusammengefaßtes Ergebnis</u>	272

Literaturverzeichnis

- Abendroth, Wolfgang Zum Begriff des demokratischen und sozialen Rechtsstaats im Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland, in: Aus Geschichte und Politik, Festschrift für L. Bergstraesser, Düsseldorf 1954, S. 279 ff.
- Abraham, Hans Jürgen
/Bühler, Ottmar u.a. Kommentar zum Bonner Grundgesetz (Bonner Kommentar), Loseblattform, Hamburg Stand 1971
- Albers, Willi Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten öffentlichen Hand, in: Finanzarchiv NF Bd. 19 (1958/59) S. 399 ff.
- Albers, Willi Finanzausgleich (III) Deutschland, in: von Beckerath u.a., Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. III, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1961, S. 553 ff.
- Arndt, Adolf Das Bundesverfassungsgericht, in: DVBl. 1951, S. 297 ff.
- Augustin, Karl Kommunalen Finanzausgleich und Selbstverwaltung, in: DÖV 1952, S. 425 ff.
- Augustin, Karl Zur Frage der verbundenen Steuerwirtschaft zwischen Bund, Ländern und Gemeinden, in: DÖV 1953, S. 709 ff.
- Aust Die preußische Gewerbesteuer. Zur Reform des Gewerbesteuergesetzes von 1891, Berlin 1923
- Bachof, Otto Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaats, in: VVDStRL, Bd. 12 (1954), S. 37 ff.
- Barocka, Egon Zur Begrenzung des Ermessens des örtlichen Gesetzgebers und der Gemeindeverwaltung, in: DÖV 1968, S. 189 ff.
- Becker, Erich Entwicklung der deutschen Gemeinden und Gemeindeverbände im Hinblick auf die Gegenwart, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, Bd. I - Kommunalverfassung -, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1956, S. 62 ff.
- Becker, Erich Die Selbstverwaltung als verfassungsrechtliche Grundlage der kommunalen Ordnung in Bund und Ländern, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, Bd. I - Kommunalverfassung -, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1956, S. 113 ff.
- Becker, Erich Der Finanzausgleich, der Verwaltungsverbund und die Selbstverwaltungsgarantie, in: Kommunale Finanzen, Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Heft 8, Stuttgart 1960, S. 20 ff.
- Becker, Erich Die Ausführung von Bundesgesetzen durch Gemeinden und Gemeindeverbände, in: BayVBl. 1961, S. 65 ff.

- Becker, Erich Kommunale Selbstverwaltung, in: Die Grundrechte. Handbuch der Theorie und Praxis der Grundrechte, herausgegeben von Karl August Bettermann und Hans Carl Nipperdey, Bd. IV, 2. Halbb., S. 673 ff., Berlin 1962
- Berkenhoff, Hans
Albert Anlage öffentlicher Gelder, in: Zeitschrift für Kommunalwirtschaft 1963, S. 190 ff.
- Berkenhoff, Hans
Albert Das Kommunalverfassungsrecht in Nordrhein-Westfalen, 2. Aufl., Köln 1965
- Bewerunge, Lothar Den Städten wachsen die Kosten über den Kopf, in: FAZ vom 18.11.1971
- Bickel, Wilhelm Ertragsteuern, in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 403 ff.
- Bickel, Wilhelm Finanzwirtschaftliche Beziehungen zwischen öffentlichen Körperschaften - Der Finanzausgleich - in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II., 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 730 ff.
- Bickel, Wilhelm Steuertariflehre, in: von Beckerath u. a., Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. X, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1959, S. 164 ff.
- Blümich, Walter/Boyens,
Walter/Steinbring,
Werner/Klein, Otto/
Hübl, Leo Gewerbesteuerengesetz nebst Durchführungsverordnungen, Einführungsgesetz und Verwaltungsanweisungen, Kommentar, 8. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1968
- Blumenstein, Ernst Die Rechtsordnung der öffentlichen Finanzwirtschaft, in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. I, 2. Aufl., Tübingen 1952, S. 99 ff.
- Bohley, Erich Die Behandlung der Gemeinden im Grundgesetz und in der Bayerischen Verfassung, in: BayBgmstr. 1949, S. 265 ff. und 1950, S. 5 ff.
- Bräuer, Karl Grundsteuer, in: Elster/Weber/Wieser, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. IV, 4. Aufl., Jena 1927, S. 1242 ff.
- Bühler, Ottmar Art. 106 GG in: Bonner Kommentar (vgl. unter Abraham, Hans Jürgen) Erstbearbeitung
- Bühler, Ottmar/Most,
Otto Die Finanzlage der Ruhrgebietsstädte, Jena 1932
- Bühler, Ottmar/
Strickrodt, Georg Steuerrecht, Grundriß in 2 Bänden, 3. Aufl., Bd. I Allgemeines Steuerrecht von Georg Strickrodt 1960, Bd. II Einzelsteuerrecht von Ottmar Bühler 1958, Wiesbaden
- Bundesfinanz-
ministerium Memorandum zur Gemeindeeinkommensteuer vom 25. 2. 1967
- Bundesregierung Begründung der Bundesregierung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Ergänzung der Finanzverfassung (Finanzverfassungsgesetz) vom 29. 4. 1954 - Btgs.-Drucks.II/480

- Bundesregierung** Begründung der Bundesregierung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Ergänzung des Grundgesetzes (Finanzreformgesetz) vom 30. 4. 1968 - Btgs.-Drucks. V/2861
- Bundesregierung** Begründung der Bundesregierung zum Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der Gemeindefinanzen (Gemeindefinanzreformgesetz) vom 20. 2. 1969 - Btgs.-Drucks. V/3876
- Bundesregierung** Raumordnungsbericht 1968 der Bundesregierung vom 12. 3. 1969 - Btgs.-Drucks. V/3958
- Bundesregierung** Steuerreform 1974, Die Beschlüsse der Bundesregierung vom 11. Juni 1971 über Eckwerte und Grundsätze, in: Bulletin des Presse- und Informationsamtes der Bundesregierung vom 23. Juni 1971 Nr. 95, S. 993 ff.
- David, Joachim** Die Satzungsgewalt der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen, 2. Aufl., Münster 1961
- Eheberg, K. Th. v.** Geschichte der Finanzen, in: Elster/Weber/Wieser, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. IV, 4. Aufl., Jena 1927, S. 9 ff.
- Eheberg, K. Th. v.** Gebäudesteuer, in: Elster/Weber/Wieser, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. IV, 4. Aufl., Jena 1927, S. 597 ff.
- Eheberg, K. Th. v.** Gewerbesteuer, in: Elster/Weber/Wieser, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. IV, 4. Aufl., Jena 1927, S. 1068 ff.
- Ehrensberger, Otto** Verfassungsrechtliche Fragen im Grenzgebiet kommunaler Selbstverwaltung und freier Wirtschaft, in: DÖV 1956, S. 129 ff.
- Elsner, Hermann/
Schüler, Manfred** Das Gemeindefinanzreformgesetz, Einführung in die Gemeindefinanzreform und Erläuterungen zum Gemeindefinanzreformgesetz, Schriftenreihe des Forschungsinstituts der Friedrich-Ebert-Stiftung Bonn - Bad Godesberg, Hannover 1970
- Enneccerus, Ludwig/
Nipperdey, Hans Carl** Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 15. Aufl., Tübingen, 1. Halbb. 1959, 2. Halbb. 1960
- Falck, Ernst** Das Problem der kommunalen Zuschlagsbesteuerung mit besonderer Rücksicht auf die kommunale Betriebs- und Anleihepolitik, in: Schriften des Vereins für Kommunalwirtschaft und Kommunalpolitik e.V., Heft 32, Berlin 1929
- Frankfurter Allgemeine
Zeitung** Die Städte befürchten eine neue Finanzkrise, in: FAZ vom 8. 1. 1971 (ohne Angabe des Verfassers)
- Fischer-Menshausen,
Herbert** Das Finanzverfassungsgesetz, in: DÖV 1956, S. 161 ff.

- Forsthoff, Ernst Die Daseinsvorsorge und die Kommunen, Köln 1958
- Forsthoff, Ernst Lehrbuch des Verwaltungsrechts, Bd. I - Allgemeiner Teil -, 9. Aufl., München und Berlin 1966
- Froböb, Eckhard Kommunale Steuern und Umlagen, Gemeinde-steuern - Allgemeines -, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, Bd. III - Kommunale Finanzen und kommunale Wirtschaft -, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S. 271 ff.
- Geller, Gregor/Kleinrahm, Kurt/Fleck, Hans-Joachim Die Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen, Kommentar, 2. Aufl., Göttingen 1963
- Genzer, Walter Erwin Was bedeutet Artikel 28 ?, in: Der Städte-tag 1950, S. 314 ff.
- Gerber, Hans Die Sozialstaatsklausel des Grundgesetzes, in: AöR Bd. 81 (1956), S. 1 ff.
- Gerloff, Wilhelm Steuerwirtschaftslehre, in: Gerloff/Neu-mark, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 239 ff.
- Giere, Gustav Gemeindefinanzen (II) Empirischer Über-blick, in: v. Beckerath u.a., Handwörter-buch der Sozialwissenschaften, Bd. IV, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1965, S. 308 ff.
- Gönnenwein, Otto Gemeinderecht, Tübingen 1963
- Görg, Hubert Geschichtliche Entwicklung und gegenwärtige Problematik des kommunalen Finanzsystems, in: Kommunale Finanzen, Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Heft 8, Stuttgart 1960, S. 7 ff.
- Gräf, Horst Gewerbesteuerumlage und Gemeindeanteil an der Einkommensteuer, in: Der Gemeindehaus-halt 1970, S. 1 ff.
- Grafe, Walter Gemeindliche Personalhoheit unter Selbst-verwaltungsgarantie, in: DÖV 1955, S. 650 ff.
- Grewe, Wilhelm Das bundesstaatliche System des Grundge-setzes, in: DRZ 1949, S. 349 ff.
- Gröbner, Peter Die Gemeindefinanzreform und ihre Schön-heitsfehler, in: Der Bayerische Bürgermei-ster 1969, S. 221 ff.
- Gröbner, Peter Gemeindefinanzreform und Gewerbesteuerhebe-sätze, in: Der Bayerische Bürgermeister 1970, S. 6 ff.
- Hacker, Horst Finanzausgleich, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, Bd. III - Kommunale Finanzen und kommunale Wirt-schaft-, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S. 395 ff.

- Haller, Heinz Das Gutachten zur Finanzreform, in: Konjunkturpolitik 1966, S. 69 ff.
- Haller, Heinz Wandlungen in den Problemen föderativer Staatswirtschaften, in: Finanzarchiv NF, Bd. 27 1968, S. 249 ff.
- Hamann, Andreas/
Lenz, Helmut Das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar für Wissenschaft und Praxis, begründet von Hamann, Andreas, fortgeführt von Hamann, Andreas jr. und Lenz, Helmut, 3. Aufl., Neuwied und Berlin 1970
- Hansen, Andreas Auswirkungen der geplanten Gemeindefinanzreform. Ergebnis der steuerstatistischen Sonderuntersuchungen, in: Wirtschaft und Statistik 1969, S. 245 ff.
- Heckt, Wilhelm Die gemeindliche Selbstverwaltung und die Finanzreform, in: DÖV 1955, S. 265 ff.
- Heckt, Wilhelm Die Neuordnung der verfassungsrechtlichen Grundlagen der gemeindlichen Selbstverwaltung, in: DÖV 1957, S. 164 ff.
- Heckt, Wilhelm Motive und Ziele der Vorschläge der Finanzreformkommission zur Veränderung der Steuerquellenverteilung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden, in: Neumark, Die Finanzreform und die Gemeinden, Schriftenreihe des Vereins für Kommunalwissenschaften e.V., Berlin, Bd. 14, Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1966, S. 1 ff.
- Heidorn, Hans-Henning Finanzzuweisungen und Selbstverwaltungsgarantie, Diss., Münster 1970
- Hensel, Albert Der Finanzausgleich im Bundesstaat in seiner staatsrechtlichen Bedeutung, Berlin 1922
- Hensel, Albert Steuerrecht, 3. Aufl., Berlin 1933
- Herker, Hellmuth Die Grundsteuer im Gemeindefinanzwesen, Diss., Münster 1966
- Hettlage, Karl Maria Die Neuordnung der deutschen Finanzverfassung, in: Finanzarchiv NF, Bd. 14 (1953/4), S. 405 ff.
- Hettlage, Karl Maria Der Gestalt- und Bedeutungswandel der gemeindlichen Selbstverwaltung seit 1919, in: Ordnung als Ziel, Festgabe für Peter van Aubel, Stuttgart und Köln 1954, S. 107 ff.
- Hettlage, Karl Maria Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung, Bericht in den Verhandlungen der Tagung der Deutschen Staatsrechtslehrer zu Hamburg am 13./14. Oktober 1955, in: VVDStRL Heft 14 (1956), S. 2 ff.
- Hettlage, Karl Maria Wirtschaftsstruktur und Finanzkraft in den Landkreisen, in: Der Landkreis 1959, S. 329 ff.
- Hettlage, Karl Maria Gemeindefinanzreform 1962 ?, in: Der Volkswirt 1961, S. 134 ff.

- Hettlage, Karl Maria Die Gemeinden in der Finanzverfassung, in: AfK, Bd. 3, 1964, S. 1 ff.
- Holtkotten, Hans Art. 129 in Bonner Kommentar, Erstbearbeitung (vgl. unter Abraham, Hans Jürgen)
- Hübschmann, Walter/
Hepp, Ernst/Spitaler,
Armin Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen (in Loseblattform), 1.-6. Aufl. Köln 1951/1971
- Institut "Finanzen
und Steuern" Finanzverwaltung und Finanzausgleich in der Weimarer Republik, Heft 42, Bonn 1956
- Institut "Finanzen
und Steuern" Die große Finanzreform, Gutachten, Heft 80, Bonn 1966
- Institut "Finanzen
und Steuern" Die Gemeindeeinkommensteuer, Einzelfragen der Finanzreform, Brief 98, Bonn 1967
- Institut "Finanzen
und Steuern" Das Besteuerungsrecht der Gemeinden, Brief 118, Bonn 1970
- Institut "Finanzen
und Steuern" Zur Steuerreform, Brief 125, Bonn 1971
- Ipsen, Hans-Peter Über das Grundgesetz, Hamburg 1950
- Ipsen, Hans-Peter Gemeindliche Personalhoheit unter Selbstverwaltungsgarantie, in: DÖV 1955, S. 225 ff.
- Jacob Gehört das Recht, eigene manipulierbare Steuern zu erheben, zum Wesensbestand der gemeindlichen Selbstverwaltung?, in: Kommunalpolitische Blätter 1963, S. 1076 ff.
- Jansen, Leopold Josef Gemeindehaushaltsrecht, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, Bd. III - Kommunale Finanzen und kommunale Wirtschaft -, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S. 228 ff.
- Keßler Der Bund und die Kommunalpolitik, in: DVBl. 1953, S. 1 ff.
- Klein, Franz Aufgaben und Ziele der Finanzreform, in: NJW 1968, S. 1318 ff.
- Klein, Friedrich Probleme des Finanzwesens nach dem Bonner Grundgesetz, in: Steuerberater - Jahrbuch 1950, S. 35 ff.
- Klein, Friedrich Von der föderativen zur stärker unitarischen Gestaltung des Finanzwesens in der Bundesrepublik Deutschland, in: Festschrift für Friedrich Giese - zum 70. Geburtstag -, herausgegeben von Friedrich Klein, Frankfurt a.M. 1953, S. 61 ff.
- Klein, Friedrich Die Stellung der Gemeinden im Grundgesetz und in der Finanzverfassung der Bundesrepublik, in: Gemeindliches Finanz- und Prüfungswesen, Schriftenreihe der Verwaltungsakademie Ostwestfalen-Lippe, Detmold, Bd. IV 1958, S. I/1 ff.

- Klein, Friedrich Die Realsteuergarantie der Gemeinden im Grundgesetz, in: Beiträge zum gemeindlichen Finanz- und Prüfungswesen, Schriftenreihe der Verwaltungsakademie Ostwestfalen-Lippe, Detmold, Bd. V 1959, S. I/1 ff.
- Klein, Friedrich Grundgesetz und Steuerreformen, in: Finanzarchiv NF, Bd. 20 (1959), S. 115 ff.
- Klein, Friedrich Rechtsgutachten über die Frage, ob die Zweigstellensteuer (§§ 17, 25 Abs. 4 GewStG) grundgesetzwidrig ist, erstattet der Landeshauptstadt Düsseldorf, Münster 1960
- Klein, Friedrich Die Unvereinbarkeit der Lohnsummensteuer mit dem Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland, Rechtsgutachten erstattet im Auftrag des Bundesverbandes der Deutschen Industrie 1964
- Kleinrahm, Kurt Der Kompetenzübergang nach Art. 129 Abs. 1 des Grundgesetzes, in: DÖV 1952, S. 104 ff.
- Kloten, Norbert Standortwirkungen kommunaler Besteuerungsformen, in: Kommunale Finanzen und Finanzausgleich, Schriften des Vereins für Sozialpolitik NF, Bd. 32 (1964), Berlin, S. 121 ff.
- Kölble, Josef Gemeindefinanzreform und Selbstverwaltungsgarantie, in: Neumark, Die Finanzreform und die Gemeinden, Schriftenreihe des Vereins für Kommunalwissenschaften e.V., Berlin, Bd. 14, Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1966, S. 17 ff.
- Köttgen, Arnold Gemeindliches Satzungsrecht und Grundgesetz, in: DVBl. 1955, S. 449 ff.
- Köttgen, Arnold Die Gemeinde und der Bundesgesetzgeber, Schriftenreihe des Vereins zur Pflege kommunalwissenschaftlicher Aufgaben, Bd. I, Stuttgart 1957
- Kollmann, Ottmar Zur verfassungsrechtlichen Sicherung der Selbstverwaltung, in: DÖV 1951, S. 145 ff.
- Kommission für die Finanzreform Gutachten über die Finanzreform in der Bundesrepublik Deutschland (zitiert: Troeger-Gutachten), Stuttgart-Köln-Berlin-Mainz 1966
- Kottenberg, Kurt/
Rehn, Erich Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen, Kommentar, 9. Aufl., Siegburg 1970
- Laforet, Wilhelm Verwaltung und Ausführung der Gesetze nach dem Bonner Grundgesetz, in: DÖV 1949, S. 221 ff.
- Laufenburger, Henry Die Einkommensbesteuerung, in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 448 ff.
- Leibholz, G./Rinck,
H. J. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar an Hand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, unter Mitwirkung von Helberg, K. und Wuttke, H., 4. Aufl., Köln 1971

- Littmann, Konrad Raumwirtschaftliche Auswirkungen der Finanzpolitik in: Finanzarchiv NF, Bd. 19 (1958/59), S. 367 ff.
- Lorenz, Otto Die Neuordnung des Gemeindesteuersystems im Gutachten über die Finanzreform, in: DÖV 1967, S. 606 ff.
- Mangoldt, Hermann v./ Klein, Friedrich Das Bonner Grundgesetz, Verfassung für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1957 - 1970
- Maunz, Theodor Deutsches Staatsrecht, 18. Aufl., München und Berlin 1971
- Maunz, Theodor/Dürig, Günter/Herzog, Roman Grundgesetz, Kommentar in Loseblattform, 3. Aufl., Stand 1970, München und Berlin 1970
- Mayer, Theodor Geschichte der Finanzwirtschaft vom Mittelalter bis zum Ende des 18. Jahrhunderts, in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. I, 2. Aufl., Tübingen 1952, S. 236 ff.
- Menger, Christian-Friedrich Der Begriff des sozialen Rechtsstaates im Bonner Grundgesetz, in: Recht und Staat, Bd. 173 (1953)
- Meyer, Hans Die Finanzverfassung der Gemeinden - Ein Beitrag zur Stellung der Gemeinden in der Finanzverfassung des Bundes, Schriftenreihe des Vereins für Kommunalwissenschaften e.V. Berlin, Bd. 22, Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1969
- Meyer, Hans Das Finanzreformgesetz - Probleme einer Verfassungsänderung, in: DÖV 1969, S. 261 ff.
- Mildschuh, Willibald Steuerwirkungen, in: Gerloff/Meisel, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. I, 1. Aufl. Tübingen 1926, S. 490 ff.
- Müthling, Hans Zur verfassungsrechtlichen Sicherung der Selbstverwaltung, in: DÖV 1951, S. 33 ff. und S. 169 ff.
- Neuhoff, Robert Kommunale Selbstverwaltung und Bonner Grundgesetz, in: DÖV 1952, S. 259 ff.
- Neumark, Fritz Theorie und Praxis der Budgetgestaltung, in: Gerloff/Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. I, 2. Aufl., Tübingen 1952, S. 554 ff.
- Neumark, Fritz Steuer (I) Theorie der Besteuerung, in: von Beckerath u.a., Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. X, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1959, S. 96 ff.
- Neumark, Fritz Probleme und Aspekte einer Finanzreform, in: Neumark, Die Finanzreform und die Gemeinden, Schriftenreihe des Vereins für Kommunalwissenschaften e.V., Berlin, Bd. 14, Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1966, S.VII ff.

- Nöll von der Nahmer, Robert Ein neues Gutachten zur Finanzreform, in: Finanz-Rundschau 1967, S. 89 ff.
- Oehm, Klaus § 3 EinfGRealStG Bundes- oder Landesrecht? in: DVBl. 1959, S. 734 ff.
- Pagenkopf, Hans Die Bedeutung der Realsteuerreform in staats-, verwaltungs- und finanzpolitischer Hinsicht, in: Reich und Länder 1937, S. 73 ff.
- Pagenkopf, Hans Einführung in die Kommunalwissenschaft, 2. Aufl., Münster 1961
- Pagenkopf, Hans Gegenwartsprobleme der Gemeindefinanzwirtschaft, Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern", Heft 67, Bonn 1962
- Pagenkopf, Hans Die fehlerhafte Haushaltssatzung, Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern", Heft 79, Bonn 1965
- Pagenkopf, Hans Finanzreform und Gemeindesteuersystem, in: Die Aussprache 1970, S. 34 ff.
- Pagenkopf, Hans Die Finanz- und Steuerpolitik in der 5. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages, in: DÖV 1970, S. 299 ff.
- Pagenkopf, Hans Kommunalrecht, Köln-Berlin-Bonn-München 1971
- Pagenkopf, Hans Probleme der Steuerreform, Beiträge des Deutschen Industrieinstituts, Heft 7/8, Köln 1971
- Patzig, Werner Der kommunale Finanzausgleich im Zeichen des Steuerverbundes, in: DVBl. 1959, S. 1 ff.
- Patzig, Werner Der kommunale Finanzausgleich, in: v. Brauchitsch, Verwaltungsgesetze des Bundes und der Länder, Loseblattform, Bd. II Ergänzungsband, Köln 1966
- Paulick, Heinz Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, in: Spitaler, Probleme des Finanz- und Steuerrechts - Festschrift für O. Bühler - Köln 1954, S. 121 ff.
- Peters, Hans Wandlungen der Selbstverwaltung, in: Kommunalwirtschaft 1958, S. 438 ff.
- Popitz, Johannes Einkommensteuer, in: Elster/Weber/Wieser, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. III, 4. Aufl., Jena 1926, S. 400 ff.
- Popitz, Johannes Finanzausgleich, in: Elster/Weber/Wieser, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. III, 4. Aufl., Jena 1926, S. 1017 ff.
- Popitz, Johannes Der Finanzausgleich, in: Gerloff/Meisel, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 1. Aufl., Tübingen 1927, S. 338 ff.

- Popitz, Johannes Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, Gutachten, erstattet der Studiengesellschaft für den Finanzausgleich, Berlin 1932
- Reuss, Wilhelm Die Bedeutung des Sozialstaatsprinzips, in: Reuss/Jantz, Sozialstaatsprinzip und soziale Sicherheit, Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Stuttgart 1960
- Rexhausen, Felix Die Finanzpublizität der Länder und Gemeinden, in: Schmolders, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten NF, Heft 28, Berlin 1963
- Rosen - v. Hoewel, Harry von Gebühren, Beiträge, Hand- und Spanndienste, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, Bd. III - Kommunale Finanzen und kommunale Wirtschaft - Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S. 454 ff.
- Rubarth, Werner Zur Rechtsgültigkeit der Preisverordnungen, in: NJW 1952, S. 957 ff.
- Sasse, Christoph Die verfassungsrechtliche Problematik von Steuerreformen - Ein Beitrag zur Interpretation der Art. 105 und 106 des Grundgesetzes und zur Frage der verfassungsrechtlichen Bestandsgarantien -, in: AöR Bd. 85 (1960), S. 423 ff.
- Sattler, Herbert Gemeindliche Finanzverfassung. Bedeutung gemeindlicher Finanzhoheit für die Selbstverwaltung, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, Bd. III - Kommunale Finanzen und kommunale Wirtschaft - Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S. 1 ff.
- Schäfer, Friedrich Zur Frage der gemeindlichen Finanzreform, in: Kommunale Finanzen, Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Heft 8, Stuttgart 1960, S. 65 ff.
- Schäfers, Josef Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden - Ein Beitrag zum kommunalen Finanzverfassungsrecht -, Diss., Münster 1964
- Scheuner, Ulrich Die Auslegung verfassungsrechtlicher Leitgrundsätze. Rechtsgutachten zu der Frage der unmittelbaren Rechtswirkung des Artikels 41 der Hessischen Verfassung vom 11. 12. 1946, als Manuskript gedruckt 1952
- Scheuner, Ulrich Gemeindeverfassung und kommunale Aufgaben in der Gegenwart, in: AfK 1962, S. 149 ff.
- Schiefer, Josef Die einzelnen Gemeindesteuern, in: Peters, Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis, Bd. III - Kommunale Finanzen und kommunale Wirtschaft -, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1959, S. 308 ff.
- Schmidt, Johannes Werner Am Anfang der Gemeindefinanzreform, in: Der Gemeindehaushalt 1970, S. 97 ff.
- Schmidt, Johannes Werner Einzelfragen des Gemeindefinanzreformgesetzes, in: KStZ 1970, S. 61 ff.

- Schmidt, Johannes
Werner Gemeindefinanzreformgesetz, Kommentar mit
Durchführungsverordnungen, Köln 1970
- Schmidt, Karl Zur Frage der Weitergeltung "vorkonstitu-
tioneller" Ermächtigungen, in: NJW 1952,
S. 1239 ff.
- Schmidt-Bleibtreu,
Bruno/Klein, Franz Kommentar zum Grundgesetz für die Bundes-
republik Deutschland, 2. Aufl., Neuwied
und Berlin 1969
- Schmölders, Günter Allgemeine Steuerlehre, 4. Aufl., Berlin
1965
- Schmölders, Günter Finanz- und Steuerpsychologie, Erweiterte
Neuaufgabe von: Das Irrationale in der
öffentlichen Finanzwirtschaft, rowohlt's
deutsche enzyklopädie, Bd. 100/101, Ham-
burg 1970
- Schmölders, Günter Kommunale Finanzpolitik, in: Peters, Hand-
buch der kommunalen Wissenschaft und Pra-
xis, Bd. III - Kommunale Finanzen und kom-
munale Wirtschaft -, Berlin-Göttingen-
Heidelberg, S. 31 ff.
- Statistisches Bundes-
amt Steuerkraft und -anspannung 1970 in den
kreisfreien Städten (einschl. Stadtstaa-
ten) und den nach Landkreisen zusammen-
gefaßten kreisangehörigen Gemeinden, Ar-
beitsunterlage, Wiesbaden Oktober 1971
- Stern, Klaus Art. 28 GG, in: Bonner Kommentar (vgl.
unter Abraham, Hans Jürgen), Zweitbearbei-
tung, 13. Lieferung, Hamburg 1964
- Steuerreformkommission Gutachten der Steuerreformkommission 1971,
Schriftenreihe des Bundesministers der
Finanzen, Bonn 1971
- Strickrodt, Georg Die Finanzverfassung des Bundes als poli-
tisches Problem, Schriftenreihe der Hoch-
schule Speyer, Heft 6, Tübingen 1951
- Surén, Friedrich Karl Gemeindeabgabenrecht der ehemals preußi-
schen Gebiete, Köln und Berlin 1950
- Terhalle, Fritz Geschichte der deutschen öffentlichen Fi-
nanzwirtschaft vom Beginn des 19. Jahr-
hunderts bis zum Schlusse des zweiten
Weltkrieges, in: Gerloff/Neumark, Handbuch
der Finanzwissenschaft, Bd. I 2. Aufl.,
Tübingen 1952, S. 274 ff.
- Teschemacher, Hans Die Einkommensteuer, in: Gerloff/Meisel,
Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II,
1. Aufl., Tübingen 1927, S. 65 ff.
- Timm, Herbert Bemerkungen zur Reform des Gemeindesteuer-
systems, insbesondere zur Gemeindeeinkom-
mensteuer, in: Neumark, Die Finanzreform
und die Gemeinden, Schriftenreihe des
Vereins für Kommunalwissenschaften e.V.
Berlin, Bd. 14, Stuttgart-Berlin-Köln-
Mainz 1966, S. 51 ff.

- Timm, Herbert Gemeindefinanzen (I) Theorie, in: von Beckerath u.a., Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. IV, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1965, S. 299 ff.
- Timm, Herbert Bemerkungen zur Reform des Gemeindesteuersystems, insbesondere zur Gemeindeeinkommensteuer, in: Neumark, Die Finanzreform und die Gemeinden, Schriftenreihe des Vereins für Kommunalwissenschaften e.V. Berlin, Bd. 14, Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1966, S. 51 ff.
- Troll, Max Grundsteuer, Grundsteuergesetz und II. Wohnungsbaugesetz (§§ 92 ff.) mit DVO, Nebengesetzen und Verwaltungsanweisungen, Kommentar, 2. Aufl., Berlin-Frankfurt a.M. 1966
- Vialon, Friedrich Karl Haushaltsrecht - Haushaltspraxis -, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt a.M. 1959
- Vogel, Klaus/Walter, Hannfried Art. 105 in Bonner Kommentar (vgl. unter Abraham, Hans Jürgen), Zweitbearbeitung, Lieferung Februar 1971
- Vogels, Alois Die Verfassung für das Land Nordrhein-Westfalen, Kommentar, Stuttgart-Köln 1951
- Wacke, Gerhard Das Finanzwesen der Bundesrepublik - Die Einwirkungen auf Gesetzgebung, Verwaltung und Rechtsprechung im Bonner Grundgesetz -, in: Beihefte zur Deutschen Rechts-Zeitschrift Nr. 13, Tübingen 1950
- Weber, Werner Staats- und Selbstverwaltung in der Gegenwart, 2. Aufl., Göttingen 1967
- Weinberger, Bruno Die Finanzwirtschaft der Gemeinden, in: DÖV 1969, S. 825 ff.
- Weitnauer, Hermann Die Verordnungen über Ausnahmen vom Mieterschutz vom 27. 11. 1951, in: MDR 1952, S. 65 ff.
- Wixforth, Gerd Die gemeindliche Finanzhoheit und ihre Grenzen, Siegburg 1964
- Wolff, Bernhard Die Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen nach dem Grundgesetz, in: AöR Bd. 78 (1952/53), S. 194 ff.
- Wolff, Hans J. Verwaltungsrecht, Ein Studienbuch, Bd. I 8. Aufl. 1971, Bd. II 3. Aufl. 1970, Bd. III 2. Aufl. 1967, München und Berlin
- Zuhorn, Karl/Hoppe, Werner Gemeindeverfassung, 2. Aufl., Siegburg 1962

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
Abg.	Abgeordneter
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
a.F.	alte Fassung
AfK	Archiv für Kommunalwissenschaften
a.M.	anderer Meinung
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung
AÖR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
bay	bayerisch
BayBgmstr.	Bayerischer Bürgermeister
bayFMBI.	Amtsblatt des Bayerischen Staatsministeriums für Finanzen
bayGVBl.	Bayerisches Gesetz- und Verordnungsblatt
BayVBl.	Bayerisches Verwaltungsblatt
BBauG	Bundesbaugesetz
Bd.	Band
Bek.	Bekanntmachung
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BK	Bonner Kommentar zum Grundgesetz
brhVf	Verfassung für die Stadt Bremerhaven
BStBl.	Bundessteuerblatt
Btgs.-Drucks.	Drucksache des Deutschen Bundestages
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Gesetz über das Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bw	baden-württembergisch
bwGesBl.	Baden-württembergisches Gesetzblatt

ders.	derselbe
DGO	Deutsche Gemeindeordnung vom 30. 1. 1935 (RGrBl. I S. 49)
Diss.	Dissertation
DRZ	Deutsche Rechtszeitschrift
Dt.Btg.	Deutscher Bundestag
DVB1.	Deutsches Verwaltungsblatt
EG	Europäische Gemeinschaft
Einf.	Einführung
EinfGRealStG	Einführungsgesetz zu den Realsteuergesetzen
einschl.	einschließlich
ESTG	Einkommensteuergesetz
FAG	Finanzausgleichsgesetz
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FMB1.	Amtsblatt des Bayerischen Staatsministeriums für Finanzen
FN.	Fußnote
GemHVO	Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinden (Gemeinde- haushaltsverordnung)
GemRdErl.	Gemeinsamer Runderlaß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStVV	Verordnung über die Erhebung der Gewerbesteuer in vereinfachter Form vom 31. 3. 1943 (RGrBl. I S. 237)
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
GO	Gemeindeordnung
GrStG	Grundsteuergesetz
GrStDV	Grundsteuer-Durchführungsverordnung
GVB1.	Gesetz- und Verordnungsblatt
Halbbd.	Halbband
Halbs.	Halbsatz
he	hessisch
heGVB1.	Hessisches Gesetz- und Verordnungsblatt
HFW	Handbuch der Finanzwissenschaft
HGrR	Handbuch der Grundrechte
HKWP	Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis
HSW	Handwörterbuch der Sozialwissenschaften
HStW	Handwörterbuch der Staatswissenschaften

Institut FSt.	Institut "Finanzen und Steuern"
KAG	Kommunalabgabengesetz
KKZ	Kommunalkassenzeitschrift
Kommunalpol. Blätter	Kommunalpolitische Blätter
KStZ	Kommunale Steuerzeitschrift
LStG	Landessteuergesetz vom 30. 3. 1920 (RGBl. I S. 402)
LS	Leitsatz
LV	Landesverfassung
MBl.	Ministerialblatt
MDR	Monatsschrift für deutsches Recht
MittDST	Mitteilungen des Deutschen Städtetages
MittNWStB	Mitteilungen des nordrhein-westfälischen Städtebundes
nds	niedersächsisch
NF	Neue Folge
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NRW	Nordrhein-Westfalen
nw	nordrhein-westfälisch
nwGemHVO	Nordrhein-westfälische Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinden
nwGS	Gesetzessammlung des Landes Nordrhein-Westfalen
NWStB	Nordrhein-westfälischer Städtebund
OVG	Oberverwaltungsgericht
OVGE	Oberverwaltungsgerichtsentscheidungen
pr.GS.	Preußische Gesetzessammlung
Prot.	Protokoll
RdErl.	Runderlaß
Rdnr.	Randnummer
RFM	Reichsminister der Finanzen
RGBl.	Reichsgesetzblatt
rhp	rheinland-pfälzisch
RMBliv.	Reichsministerialblatt für die Innere Ver- waltung
RMdI	Reichsminister des Innern
RStBl.	Reichssteuerblatt
sa	saarländisch
sh	schleswig-holsteinisch

shGVOBl.	Schleswig-holsteinisches Gesetz- und Verordnungsblatt
StabG	Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft
StÄndG	Steueränderungsgesetz
Stat. Bundesamt	Statistisches Bundesamt
Tz.	Textziffer
Vf	Verfassung
VGH	Verfassungsgerichtshof
v.H.	vom Hundert
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
WoBauG	Wohnungsbaugesetz
WRV	Weimarer Reichsverfassung
Ziff.	Ziffer
ZVG	Gesetz über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung

E i n l e i t u n g

Im Zuge der Finanzreform von 1969/70 wurde den Gemeinden in Art. 106 Abs. 5 Satz 1 GG ¹⁾ ein Anteil am Aufkommen der Einkommensteuer zuerkannt; zugleich wurde in Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG verfassungsrechtlich die Möglichkeit geschaffen, den Gemeinden für diesen Gemeindeanteil durch Bundesgesetz ein eigenes Hebesatzrecht zu gewähren. Von dieser Ermächtigung hat der Bundesgesetzgeber bisher keinen Gebrauch gemacht, obwohl in der Öffentlichkeit immer wieder die Einführung dieses Hebesatzrechtes verlangt wird. Als Beitrag zu dieser Diskussion soll die folgende Studie dienen.

Sie beschränkt sich aber nicht auf das Hebesatzrecht für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer, sondern bezieht auch das Hebesatzrecht der Gemeinden für die Realsteuern angesichts ihrer Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft in die Betrachtung ein. Ausgeklammert bleiben die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern. Über deren Steuersätze wird im Gegensatz zu denen der Realsteuern und des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer - falls es zur Einführung des Hebesatzrechtes kommen sollte - nicht alljährlich durch die Haushaltssatzung entschieden; infolgedessen sind deren Steuersätze nicht mit den Hebesätzen bei den Realsteuern und bei dem Gemeindeanteil an der Einkommensteuer vergleichbar. Außerdem kommt den örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern im Vergleich zu den Realsteuern und dem Gemeindeanteil an der Einkommensteuer nur eine geringe Bedeutung für den kommunalen Haushalt zu.

Einen Schwerpunkt der Untersuchung bildet das Verhältnis zwischen dem Hebesatzrecht und der verfassungsrechtlichen Garantie des kommunalen Selbstverwaltungsrechts einerseits und der sozialstaatlichen Forderung nach Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit, insbesondere einheitlicher Lebensverhältnisse andererseits. Durch die Entwicklung größerer Wirtschaftsräume - auch im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft - gewinnt die Forderung nach Wahrung der Wirtschaftseinheit stetig an Bedeutung. Unter diesem

1) in der Fassung des 21. Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes vom 12. 5. 1969 - BGBl. I S. 359 -

Aspekt war es erforderlich, sich eingehend mit dieser Forderung und ihrem Verhältnis zum gemeindlichen Hebesatzrecht zu befassen.

Nach einem Überblick über die verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten für den kommunalen Finanzausgleich wird die derzeit geltende Rechtslage bezüglich des Hebesatzrechtes bei den Realsteuern erörtert. Soweit es hierbei erforderlich ist, Landesrecht heranzuziehen, ist die Darstellung vornehmlich auf das Recht des Landes Nordrhein-Westfalen beschränkt worden. Beim Gemeindeanteil an der Einkommensteuer wird untersucht, ob das Hebesatzrecht rechtmäßig wäre und ob die Verfassung die Einführung zwingend gebietet. Ein weiteres Kapitel stellt mit Hilfe statistischen Materials dar, in welcher Weise die Gemeinden von ihrem Hebesatzrecht bei den Realsteuern bisher Gebrauch gemacht haben. Schließlich werden die Argumente gegenübergestellt, die für und gegen das Hebesatzrecht der Gemeinden sprechen. Anhand dieser Argumente wird - getrennt für die Gewerbesteuer, die Grundsteuer und den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer - versucht, die Frage zu beantworten, ob das Hebesatzrecht beibehalten bzw. eingeführt werden sollte.

A) Gestaltungsmöglichkeiten für den kommunalen Finanzausgleich

Die Regelung der Besteuerungsgrundlagen durch den Staat und die Zuteilung des Steuerertrages an die Gemeinden verbunden mit dem Recht, eigenverantwortlich Hebesätze festzusetzen, stellt eine der Möglichkeiten dar, wie die finanzrechtlichen Beziehungen zwischen Staat und Gemeinden gestaltet werden können. Es empfiehlt sich, zu Beginn der Untersuchung einen Überblick darüber zu geben, welche Systeme für den kommunalen Finanzausgleich entwickelt worden sind.

Begrifflich ist der Finanzausgleich ein System der Verteilung von Berechtigungen und Verpflichtungen an verschiedene Gebietskörperschaften, Einnahmen bestimmter Art zu erheben und Ausgaben für bestimmte Zwecke daraus zu bestreiten ¹⁾. Für die vorliegende Studie interessiert nur die Verteilung der Einnahmequellen.

In einem Bundesstaat wie der Bundesrepublik Deutschland gibt es drei verschiedene Kategorien von Gebietskörperschaften, die mit Finanzmitteln auszustatten sind: den Bund als Zentralstaat, die Bundesländer und die Gemeinden ²⁾. Ein klares System der Verteilung der Einnahmen, vor allem der Steuern, auf diese drei Körperschaften ist die unerläßliche Voraussetzung für eine funktionsfähige Finanzwirtschaft. Dies gilt insbesondere für ein modernes Steuersystem, in dem die Auswirkungen der Besteuerung dadurch komplizierter werden, daß nicht eine oder mehrere Steuern zur Erhebung kommen, sondern daß die Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung eine Vielheit von Steuerarten bedingen, die an die verschiedensten Tatbestände anknüpfen ³⁾. Würde ein Wirtschaftsgebiet den Eingriffen zahlreicher Steuergläubiger unterworfen, die re-

1) Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 178

2) Wobei zu den Gemeinden noch die Gemeindeverbände zu zählen sind.

3) Pagenkopf a.a.O. S. 179

gellos und ohne jede Verständigung ihre Steuerhoheit ausüben, so läge einmal die Gefahr einer Überlastung auf der Hand, die in Zeiten einer vollen Anspannung der Steuern untragbar werden kann; zum anderen würde ein derartiger Zustand der Regellosigkeit den Ertrag negativ beeinflussen ¹⁾.

Um diese Gefahren abzuwenden, sind für die Zuteilung von Finanzquellen zwecke Befriedigung des staatlichen Bedarfs einerseits und der gemeindlichen Bedürfnisse andererseits verschiedene Systeme entwickelt worden:

I) Das Trennungssystem

Bei ihm werden jedem der am Finanzausgleich Beteiligten bestimmte Finanz- und Steuerquellen unter scharfer Abscheidung von denjenigen des anderen zur Ausnutzung zugewiesen ²⁾. Bestehen für die Ausschöpfung der zugewiesenen Einnahmequellen im einzelnen überhaupt keine oder keine wesentlichen Vorschriften, können also der Staat einerseits und die Gemeinden andererseits die ihnen zugewiesenen Steuern oder sonstigen Finanzquellen nach freiem Ermessen auf Grund eigener Rechtsnormen in Anspruch nehmen, so spricht man von einem freien Trennungssystem ³⁾. Gegen dieses System bestehen erhebliche Bedenken. Die wirtschaftlichen Verflechtungen zwischen den Einzelwirtschaften des Staatsgebietes sind so eng, daß es steuerpolitisch unerwünscht wäre, wenn jede Gemeinde nach völlig freiem Ermessen die ihr zugewiesenen Steuern nicht nur nach den Besteuerungsgrundsätzen, sondern auch nach der Steuerhöhe in Anspruch nehmen könnte ⁴⁾. Diesen Nachteil schließt das gebundene Trennungssystem aus, bei dem der Staat

1) Pagenkopf a.a.O.

2) Pagenkopf a.a.O. S. 180; Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 730 ff., 743; Heidorn, Finanzzuweisungen und Selbstverwaltungsgarantie Diss. S. 6

3) Pagenkopf a.a.O.; Heidorn a.a.O. S. 7

4) Pagenkopf a.a.O.; ders., Gegenwartsprobleme der Gemeindefinanzwirtschaft S. 7; Heidorn a.a.O.

in die den Gemeinden überlassenen Steuerquellen regelnd eingreift, durch Gesetz die Besteuerungsgrundlagen sowie Steuerhöchstsätze festsetzt und Mustersteuerordnungen aufstellt ¹⁾.

Markantes Beispiel für das gebundene Trennungssystem ist die Regelung des Realsteuerrechts durch die Realsteuerreform von 1936 ²⁾. Durch Reichsgesetze wurden die Besteuerungsgrundlagen sowie das Verfahren der Steuerfestsetzung für die Grund- und Gewerbesteuer festgelegt; außerdem wurden bestimmte Höchstsätze und Vorschriften über die Koppelung der Realsteuern untereinander und mit der Bürgersteuer erlassen. Die Gemeinden erhielten den Ertrag an den Realsteuern, dessen Höhe sie durch Anwendung unterschiedlicher Hebesätze variieren konnten.

Die Bedeutung der Realsteuerreform von 1936 ³⁾ wird vor allem an zwei Merkmalen erkennbar. Einmal wurde durch sie ein einheitliches Realsteuerrecht für das ganze Reich geschaffen; die Unübersichtlichkeit der bisherigen Regelung der Realsteuern, die darin bestand, daß jedes Land ein eigenes Realsteuerrecht hatte, wurde beseitigt ⁴⁾. Zum anderen wurde durch die Realsteuerreform der Ertrag der Realsteuern allein den Gemeinden zugewiesen (vgl. § 1 GrStG und § 1 GewStG). Bis

1) Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 181; Heidorn a.a.O.

2) Vgl. das Grundsteuergesetz vom 1.12.1936 - RGBI. I S. 986; das Gewerbesteuergesetz vom 1.12.1936 - RGBI. I S. 979 sowie das Einführungsgesetz zu den Realsteuergesetzen vom 1.12.1936 - RGBI. I S. 961

3) In quantitativer Hinsicht war das Ergebnis dieser Reform, daß die Gemeinden Mehreinnahmen in Höhe von 590 Millionen RM erhielten, vgl. Institut FSt. Heft 80, Die große Finanzreform S. 25. Dadurch wurden die Realsteuern zu der ertragreichsten Einnahmequelle der Gemeinden; im Jahre 1938 entfielen von den Einnahmen der Gemeinden 66 v.H. allein auf die Realsteuern, vgl. Begründung zu dem Entwurf des Finanzreformgesetzes - Btgs.-Drucks.V/2861 Tz.196

4) Vgl. dazu Pagenkopf, Die Bedeutung der Realsteuerreform in staats-, verwaltungs- und finanzpolitischer Hinsicht in: Reich und Länder 1937 S. 73 ff.,

1936 gab es vielfach zwei Steuergläubiger, das Land und die Gemeinde. Dadurch bestand die Gefahr einer unorganischen Ausschöpfung ¹⁾, da jeder Steuergläubiger nur seine Interessen im Auge hatte.

II) Das Mischsystem

Es ist dadurch gekennzeichnet, daß bei ihm sowohl die staatliche als auch die gemeindliche Finanzmasse an der gleichen Steuerquelle teilnehmen ²⁾. Beim Mischsystem sind drei Formen zu unterscheiden:

1) Das Umlagesystem

Bei ihm werden die Steuern bei den untergeordneten Körperschaften erhoben. Der übergeordnete Verband nimmt am Steuerertrag dadurch teil, daß er die untergeordneten Körperschaften mit Umlagen auf den Steuerertrag belegt ³⁾.

Nach dem Umlagesystem erhob der Norddeutsche Bund von seinen Mitgliedern und das Bismarcksche Reich von den Gliedstaaten die sog. Matrikularbeiträge. In Form der Kreis- und Landschaftsverbandsumlage hat das Umlagesystem für die finanzwirtschaftlichen Beziehungen der Gemeinden zu den Gemeindeverbänden erhebliche praktische Bedeutung erlangt ⁴⁾.

2) Das Zuschlagsystem

Bei ihm bestimmt der übergeordnete Verband, in der Regel der Staat, die Grundlagen der Besteuerung und erhebt seinerseits Steuern in bestimmter Höhe. Er ist damit Träger der Objekts- und Ertragshoheit. Den Gemeinden ist die Erhebung von Steuern gleicher oder verwandter Art im allgemeinen untersagt, dagegen wird ihnen gestattet, Zuschläge zu den vom

1) Begründung zum EinfGRealStG in: RStBl. 1937 S. 173

2) Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 181; Heidorn a.a.O. S. 8

3) Pagenkopf a.a.O.; Heidorn a.a.O.

4) Pagenkopf a.a.O.; Heidorn a.a.O. S. 9

Staat festgesetzten und veranlagten Steuern nach ihrem Ermessen zu erheben ¹⁾. Beim sog. freien Zuschlagsystem steht die Höhe der Zuschläge im freien Ermessen der Gemeinden; beim gebundenen Zuschlagsystem sind diese in ihrem Ermessen durch die Festsetzung einheitlicher Zuschläge oder Höchstsätze beschränkt ²⁾.

Ein freies Zuschlagsystem besaßen die Gemeinden bei der Einkommensteuer bis 1920, als durch die sog. Erzbergersche Finanzreform, bedingt durch die Finanznot des Reiches, die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer Reichssteuern wurden ³⁾. Ein Beispiel für die Verwirklichung des gebundenen Zuschlagsystems ist das kommunale Zuschlagsrecht der Stadt- und Landkreise zur staatlichen Grunderwerbsteuer ⁴⁾.

3) Das Überweisungssystem

Kennzeichen des Systems der Steuerüberweisungen ist es, daß der Staat eine Steuer allein veranlagt und bewirtschaftet, von ihrem Ertrag aber einen Teil an die Gemeinden und Gemeindeverbände im Wege der Überweisung abgibt, und zwar unter Zugrundelegung eines Schlüssels, der der Steuer ganz oder teilweise entnommen ist ⁵⁾. Das Überweisungssystem ist in der reinsten Form verwirklicht, wenn die Beteiligung der Gemeinden oder Gemeindeverbände am Gesamtsteuerertrag nach Maßgabe ihrer örtlichen Steuerkraft erfolgt ⁶⁾. In

1) Pagenkopf a.a.O.; vgl. auch Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 730 ff., 744

2) Pagenkopf a.a.O.; Heidorn a.a.O.

3) Popitz, Einkommensteuer in: HStW Bd. III S. 400 ff., 446; Pagenkopf a.a.O.

4) Vgl. § 13 des Grunderwerbsteuergesetzes vom 29.3.1940 - RGBL. I S. 585

5) Pagenkopf a.a.O. S. 182; Heidorn a.a.O. S. 10

6) Pagenkopf a.a.O.; Popitz, Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden S. 197

diesem Falle erhält jede Körperschaft den Betrag, den sie bei selbständiger Ausnutzung ihrer Steuerkraft unter Anwendung gleich hoher Steuersätze erwirtschaften könnte; sie nimmt damit an den Schwankungen des Steueraufkommens teil ¹⁾.

Ein Beispiel für die Anwendung des Überweisungssystems ist der prozentuale Anteil an der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer, den die Gemeinden nach 1920 als Ersatz für den Verlust des Zuschlagsrechtes an der Einkommensteuer erhielten ²⁾.

III) Das System der Finanzzuweisungen

Charakteristisch für dieses System ist, daß der Staat aus seinen Finanzquellen bestimmte Beträge im Haushalt bereitstellt, die den kommunalen Gebietskörperschaften nach Maßgabe näherer Regelung im Finanzausgleichsgesetz zufließen. Diese Beträge scheiden mit Gesetzeskraft des Haushaltsgesetzes aus der Staatsfinanzmasse aus und werden Bestandteile der Gemeindefinanzmasse ³⁾. Im Gegensatz zum Überweisungssystem entfällt die Beteiligung mit einer festen Quote am Aufkommen bestimmter Steuern ⁴⁾. Für die Verteilung der Finanzzuweisungen ist nicht die in der Steuer selbst zum Ausdruck kommende Wirtschaftskraft der Gemeinde maßgebend ⁵⁾; vielmehr dienen Gesichtspunkte des Bedarfs und des Lastenausgleichs unter den Gemeinden als Maßstab. Man unterscheidet folgende Arten von Finanzzuweisungen:

1) Die Schlüsselzuweisungen:

Sie werden nach einem im Finanzausgleichsgesetz festgelegten Schlüssel verteilt, der in der Regel den positiven Ausgabenbedarf und die negative

1) Pagenkopf a.a.O.

2) Pagenkopf a.a.O. S. 185; Heidorn a.a.O. S. 135, 136

3) Pagenkopf a.a.O. S. 184

4) Heidorn a.a.O. S. 13

5) Popitz, Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden S. 197

Steuerkraft der Gemeinden berücksichtigt ¹⁾.

2) Bedarfszuweisungen:

Diese Finanzzuweisungen werden auf Antrag den Gemeinden zugewiesen, die trotz Verstärkung ihrer Finanzmittel durch Schlüsselzuweisungen nicht in der Lage sind, ihre Aufgaben aus eigener Kraft zu erfüllen ²⁾.

3) Zweckgebundene Zuweisungen:

Sie sind ihrer Zweckbestimmung nach echte Lastenzuschüsse und werden nach Maßgabe näherer Regelung im Finanzausgleichsgesetz nicht zur allgemeinen Verstärkung der gemeindlichen Finanzkraft, sondern zur Finanzierung bestimmter Aufgaben überwiesen; solche Aufgabengebiete sind z. B. Straßenbau und -unterhaltung, Schulbau, Städtebau sowie Sachgebiete der Auftragsverwaltung ³⁾.

Während die Gemeinden beispielsweise von dem Jahre 1920 an im Überweisungswege am Ertrag der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer beteiligt wurden, erhielten sie stattdessen ab 1938 absolute, vom Ertrage bestimmter Steuern unabhängige Beträge; ihre Verteilung erfolgte nach Gesichtspunkten des Bedarfs und Lastenausgleiches. Darin ist eine Abkehr vom Überweisungssystem zugunsten des Systems der Finanzzuweisungen zu sehen ⁴⁾.

1) Pagenkopf a.a.O. S. 184

2) Pagenkopf a.a.O.

3) Pagenkopf a.a.O. S. 184

4) Vgl. dazu Pagenkopf a.a.O. S. 185

B) Die gegenwärtige Rechtslage bezüglich des Hebesatzrechts bei den Realsteuern

I) Bestimmung des Begriffes "Hebesatz"

Zunächst ist zu klären, was das Hebesatzrecht der Gemeinden bei den Realsteuern ist. Der Begriff "Hebesatz", sein Wesen und seine Funktion sind näher zu erläutern.

1) Bedeutung des Hebesatzes im systematischen Aufbau des Realsteuerrechts

Um den Hebesatz in die Systematik des Realsteuerrechts einordnen zu können, ist mit einer Darstellung der allgemeinen Steuermerkmale zu beginnen.

Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AO vom 22. Mai 1931 ¹⁾ sind Steuern "einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft". Auszugehen ist folglich vom steuergesetzlichen Tatbestand ²⁾. Der Steuertatbestand wird definiert als "die Gesamtheit der in den ma-

1) RGBl. I S. 161

2) Wie überhaupt bei jeder Rechtsanwendung vom gesetzlichen Tatbestand auszugehen ist, da der Tatbestand die Gesamtheit derjenigen Erfordernisse ist, die die Rechtsordnung als den Grund einer Rechtsfolge anerkennt. So Enneccerus/Nipperdey, Bürgerliches Recht Allgemeiner Teil S. 859

teriellen Steuerrechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkretem Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen eintreten sollen" ¹⁾.

Die wichtigsten dieser Voraussetzungen sind das Vorhandensein eines Subjektes und eines Objektes des Steuerrechtsverhältnisses. Steuersubjekt ist dabei die Person oder Personengemeinschaft, die zur Zahlung der Steuer verpflichtet ist ²⁾, genauer die Person, deren Beziehungen zum Steuergegenstand vom Gesetz zum Steuerverpflichtungsgrund erhoben sind ³⁾.

Unter dem Objekt des Steuerschuldverhältnisses ist der Gegenstand der Besteuerung zu verstehen ⁴⁾. Hensel ⁵⁾ definiert das Steuerobjekt als "Vorkommnisse des Rechts- oder Wirtschaftslebens, die als Tatbestandselemente steuerbegründend sein sollen". Steuerobjekte sind also beispielsweise Vermögen, Einkommen, Grundstücke und Gegenstände

-
- 1) Hensel, Steuerrecht S. 57; siehe auch vorhergehende Fußnote
 - 2) Gerloff, Steuerwirtschaftslehre in: HFW Bd. II S. 239 ff., 267, nennt diese Personen Steuersubjekte im rechtlichen Sinne im Gegensatz zum Steuersubjekt im ökonomischen Sinne, das ist die Person, die die Abgabe endgültig aus ihren Mitteln zu bestreiten hat, von ihm auch Steuerträger genannt.
 - 3) Neumark, Steuer in: HSW Bd. X S. 96 ff., 96
 - 4) Neumark, Steuer in: HSW Bd. X S. 96 ff., 96; Gerloff, Steuerwirtschaftslehre in: HFW Bd. II S. 239 ff., 266
 - 5) Steuerrecht S. 73

des Gebrauchs, wie das Kraftfahrzeug ¹⁾. Da nicht alle Steuerobjekte gleichwertig sind, ist es für eine gerechte Steuerbemessung erforderlich, den jeweiligen Wert des Steuerobjektes zu ermitteln. Dies geschieht nach verschiedenen Kriterien, z. B. nach der Stückzahl (bei der Hundesteuer), nach dem Alkoholgehalt (bei der Branntweinsteuer) und nach der Hubraumgröße (bei der Kraftfahrzeugsteuer). Diese Kriterien zur Bemessung des Steuerobjekts nennt man die Bemessungsgrundlagen oder Besteuerungsgrundlagen ²⁾. Sie werden als bestimmte Eigenschaften oder Merkmale eines Abgabeobjekts definiert, die der Gesetzgeber als maßgebend für die Berechnung des geschuldeten Abgabebetrages erklärt, und die daher bei dessen Festsetzung ermittelt werden müssen ³⁾. Während die Steuerbemessungsgrundlage bei der Einkommensteuer und der Vermögensteuer mit dem Steuerobjekt zusammenfällt, gibt es auch zahlreiche Beispiele, bei denen das nicht der Fall ist ⁴⁾. Bei der Kraftfahrzeugsteuer z. B. ist das Kraftfahrzeug Steuerobjekt und die Hubraumgröße Steuerbemessungsgrundlage.

Weitere wichtige Elemente zur Zumessung der konkreten Steuerschuld sind Steuereinheit und Steuersatz. Beide Begriffe zusammen bilden das Steuermaß ⁵⁾. Die Steuereinheit ist ein vom jeweiligen Steuergesetz festgelegter Teil der Steuerbemessungs-

1) Gerloff, Steuerwirtschaftslehre in: HFW Bd. II S. 239 ff., 266

2) Bühler, Steuerrecht Bd. II S. 71

3) Blumenstein, Die Rechtsordnung der öffentlichen Finanzwirtschaft in: HFW Bd. I S. 99 ff., 119; Neumark, Steuer in: HSW Bd. X S. 96 definiert die Steuerbemessungsgrundlage als "technisch-physische oder wirtschaftlich-monetäre Größe, die der Ermittlung des Steuerbetrages zugrunde gelegt wird".

4) Neumark, Steuer in: HSW Bd. X S. 96

5) Schäfers, Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden, Diss. S. 9

grundlage, und zwar der Teil, auf den der Steuersatz angewandt wird ¹⁾. Die Steuereinheit bildet bei der Berechnung der Steuerschuld nur eine Hilfsgröße ²⁾. Wesentlich wichtiger ist der Begriff des Steuersatzes. Er wird vielfach als der von der Steuereinheit zu entrichtende Betrag definiert ³⁾. Diese Definition setzt jedoch voraus, daß die Steuereinheit in einem Geldbetrag besteht, was durchaus nicht immer der Fall ist. Der Steuersatz kann entweder aus einem festen Geldbetrag (x Mark für y Stück, hl, kg usw.) oder in Hundert- oder Tausendteilen der Steuereinheit bestehen. In diesem Fall, wenn also der Steuersatz in einer Verhältniszahl ausgedrückt ist, wird er vielfach Steuerfuß genannt ⁴⁾. Wegen größerer sprachlicher Klarheit ist die Formulierung von Schmölders⁵⁾ und Bickel ⁶⁾ vorzuziehen; besteht danach der Steuersatz in einem festen Geldbetrag, so nennen sie ihn Steuerbetrag, besteht er dagegen in einem Prozentsatz, so bezeichnen sie diesen als Steuersatz. Wesentlich für den Steuersatz ist, daß er das letzte Glied in der Kette der Steuerberechnung darstellt; durch seine Anwendung auf die Steuereinheit wird die Steuerschuld endgültig konkretisiert.

-
- 1) Neumark, Steuer in: HSW Bd. X S. 96 ; Schmölders, Allg. Steuerlehre S. 85
 - 2) Blumenstein, Die Rechtsordnung der öffentlichen Finanzwirtschaft HFW Bd. I S. 119 ff. erwähnt den Begriff der Steuereinheit überhaupt nicht.
 - 3) So Neumark, Steuer in: HSW Bd. X S. 96 und Gerloff, Steuerwirtschaftslehre in: HFW Bd. II S. 239 ff., 267
 - 4) Gerloff, Steuerwirtschaftslehre in: HFW Bd. II S. 239 ff., 267; Neumark, Steuer in: HSW Bd. X S. 96
 - 5) Schmölders, Allg. Steuerlehre S. 85
 - 6) Bickel, Steuertariflehre in: HSW Bd. X S. 164 ff., 164

Die wichtigsten allgemeinen Steuermerkmale sind somit Steuersubjekt, Steuerobjekt, dargestellt in einer bestimmten Steuerbemessungsgrundlage, Steuereinheit und Steuersatz, die zusammen das Steuermaß bilden.

Im folgenden Abschnitt sind diesen allgemeinen Steuermerkmalen die entsprechenden Begriffe des Grundsteuer- und Gewerbesteuerrechts gegenüberzustellen. Dabei wird sich dann ergeben, welches allgemeine Steuermerkmal dem Hebesatz entspricht, und damit auch, welche steuertechnische Funktion der Hebesatz im Realsteuerrecht hat.

Steuersubjekt ist, wie oben ausgeführt, die Person, die zur Zahlung der Steuerschuld rechtlich verpflichtet ist, also der Steuerschuldner. Steuerschuldner der Grundsteuer ist gemäß § 7 Abs. 1 Ziff. 1 GrStG ¹⁾ grundsätzlich der Grundstückseigentümer; Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist nach § 5 Abs. 1 GewStG ²⁾ der Unternehmer. Das Steuerobjekt der Grundsteuer ergibt sich aus § 3 GrStG, wonach Steuergegenstände der Grundsteuer die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe und die Grundstücke sind. Gemäß § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird; demnach ist der stehende Gewerbebetrieb das Steuerobjekt der Gewerbesteuer.

Gemäß § 10 GrStG ist für die Besteuerung der Einheitswert maßgebend, der nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes für den Steuergegenstand festgestellt worden ist. Der Gesetzgeber hat also den sog. Einheitswert für die Berechnung

1) in der Fassung der Bek. vom 10. August 1951
- BGBl. I S. 519

2) in der Fassung vom 20. 10. 1969 - BGBl. I
S. 2021

der Grundsteuer für maßgebend erklärt, er hat ihn zur Bemessungsgrundlage gemacht. Auch im Gewerbesteuerrecht läßt sich die Steuerbemessungsgrundlage leicht feststellen. Besteuerungsgrundlagen für die Gewerbesteuer sind nach § 6 GewStG der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital, unter bestimmten Voraussetzungen auch die Lohnsumme (§ 6 Abs. 2 GewStG) ¹⁾. Der Gewerbeertrag ist dabei der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn mit gewissen Hinzurechnungen und Kürzungen (§§ 7 bis 9 GewStG). Als Gewerbekapital gilt der Einheitswert des gewerblichen Betriebes, bei dem ebenfalls gewisse Hinzurechnungen und Kürzungen vorzunehmen sind (§ 12 GewStG).

Da jetzt bis auf das Steuermaß die allgemeinen Steuermerkmale den Begriffen des Grund- und Gewerbesteuerrechts zugeordnet sind, kann der Hebesatz nur Bestandteil des Steuermaßes, also Steuereinheit oder Steuersatz sein. Die Berechnung der konkreten Steuerschuld im Einzelfall zerfällt bei der Grundsteuer in die Festsetzung des Steuermeßbetrages (Überschrift des Unterabschnitts 2 des II. Abschnitts des GrStG) und in die Festsetzung der Grundsteuer (Überschrift des Unterabschnitts 4 des II. Abschnitts des GrStG). Der Steuermeßbetrag wird nach § 11 GrStG durch die Anwendung einer Steuermeßzahl ²⁾ auf den Einheitswert ermittelt. Endgültig berechnet wird die konkrete Höhe der Grundsteuer nach § 21 GrStG jedoch erst, indem auf diesen Steuermeßbetrag ein Hundertsatz, der Hebesatz, angewendet wird. Wie oben ausgeführt ist das letzte Glied in der Kette der Steuerberechnung der Steuersatz. Daher entspricht der Grundsteuerhebesatz dem Steuersatz, da durch seine Anwendung auf die Hilfsgröße des Steuer-

1) Schiefer, Die einzelnen Gemeindesteuern in: HKWP Bd. III S. 308 ff., 313

2) Die allgemeine Steuermeßzahl beträgt gemäß § 12 GrStG 10 vom Tausend. In zahlreichen Fällen sind jedoch andere Steuermeßzahlen maßgebend. Vgl. dazu §§ 28 - 33 GrStDV in der Fassung vom 29. 1. 1952 - BGBl. I S. 79

meßbetrages die Steuerhöhe unmittelbar berechnet und damit die Steuerschuld konkretisiert wird.

Bei der Berechnung der Gewerbesteuer sind durch Anwendung unterschiedlicher Meßzahlen verschiedene Meßbeträge für den Gewerbeertrag und das Gewerbekapital zu bilden (§§ 11 und 13 GewStG). Durch Addition beider Meßbeträge entsteht ein einheitlicher Steuermeßbetrag gemäß § 14 GewStG. Endgültig festgesetzt wird die konkrete Steuerschuld jedoch erst durch die Anwendung des Hebesatzes auf diesen einheitlichen Steuermeßbetrag (§ 16 GewStG), wie sich schon aus dem Wortlaut der Überschrift des Unterabschnitts 4 des II. Abschnitts ergibt, der mit § 16 GewStG beginnt: "Festsetzung und Erhebung der Steuer". Auch bei der Gewerbesteuer hat demnach der Hebesatz die Funktion, daß durch seine Anwendung auf die ermittelten Werte die Höhe der Steuerschuld endgültig berechnet wird.

Folglich entspricht der Hebesatz dem allgemeinen Steuermerkmal "Steuersatz", während dem Steuermeßbetrag und der Steuermeßzahl nur die Funktionen von Hilfsgrößen bei der Steuerberechnung zukommen. Für diese Identität von Hebesatz und Steuersatz bei den Realsteuern spricht außerdem die Fassung des § 85 Ziff. 2 nwGO, wonach die Haushaltssatzung u. a. die Festsetzung der Steuersätze für die Gemeindesteuern enthält, die für jedes Rechnungsjahr neu festzusetzen sind ¹⁾. Bei diesen alljährlich neu festzusetzenden Steuern handelt es sich um die Grund- und die Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 EinfGRealStG) ²⁾. Die nwGO

1) Diese Fassung der nwGO stimmt wörtlich mit § 83 Ziff. 2 DGO v. 30. 1. 1935 - RGBl. I S. 49 - überein.

2) Siehe auch Runderlaß des früheren Reichsministers des Innern vom 4. 9. 1937 - RMBliv. S. 1460

setzt also auch die Realsteuerhebesätze mit den Realsteuersätzen gleich ¹⁾. Als Ergebnis bleibt festzustellen, daß der Hebesatz bei den Realsteuern mit dem allgemeinen Steuermerkmal "Steuersatz" identisch ist.

2) Rechtliche Qualifikation des Hebesatzbeschlusses

Wie schon ausgeführt wurde ²⁾, enthält die für jedes Rechnungsjahr neu festzusetzende Haushaltsatzung der Gemeinden die Steuersätze für die sog. Jahressteuern, die Steuern also, die alljährlich neu festzusetzen sind (§ 85 Ziff. 2 nwGO). Da hiermit die Realsteuern gemeint sind, ergibt sich, daß über die Hebesätze alljährlich im Rahmen der Haushaltsberatungen entschieden wird, daß die Festsetzung der Realsteuerhebesätze einen Teil der Haushaltssatzung neben der Festsetzung des Haushaltsplanes, der Höchstbeträge der Kassenkredite und des Gesamtbetrages der Darlehn zur Bestreitung des außerordentlichen Haushaltsplanes darstellt. Daß die Hebesätze durch die Haushaltssatzung festgesetzt werden, ist folgerichtig; andernfalls könnte die Haushaltssatzung ihrer

1) So auch Jansen, Gemeindehaushaltsrecht in: HKWP Bd. III S. 228 ff., 238; Schäfers, Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes, Diss. S. 17-19; Klein, Die Stellung der Gemeinden im Grundgesetz und in der Finanzverfassung der Bundesrepublik S. I/15. Nicht gefolgt werden kann der Auffassung von Bühler, Steuerrecht Bd. II S. 195, 197, 204, der ohne nähere Begründung die Steuermeßzahl dem Steuersatz gleichsetzt. Die Kommentare zum Gewerbesteuer- und Grundsteuergesetz vermeiden eine Einordnung des Begriffes "Hebesatz" unter die allgemeinen Steuermerkmale. Häufig wird der Hebesatz mit den neutralen Begriffen "Vomhundertsatz" oder "Hundertsatz" umschrieben; so Troll, Kommentar zum Grundsteuergesetz § 21 Anm. 5. Blümich/Boyens/Steinbring/Klein/Hübl, Gewerbesteuerge-
setz § 16 Anm. 1 (1) bezeichnen den Hebesatz gar als "Umlagesatz".

2) Vgl. oben S. 16

Funktion als "Grundlage für die Verwaltung aller Einnahmen und Ausgaben" (§ 84 Abs. 1 nwGO) nicht gerecht werden, da die Einnahmen aus den Realsteuern einen beträchtlichen Teil der Steuereinnahmen und damit auch der Gesamteinnahmen der Gemeinden ausmachen. Rechtlich gesehen stellt danach die Festsetzung der Realsteuerhebesätze einen Teil der Haushaltssatzung der Gemeinden dar. Damit ist jedoch nur ausgesagt, daß die Festsetzung der Realsteuerhebesätze ein Akt der formellen kommunalen Rechtsetzung ist ¹⁾.

Zu prüfen bleibt, ob die Festsetzung der Hebesätze auch materiellen Rechtssatzcharakter hat. Rechtssatz im materiellen Sinne ist jede abstrakt-generelle Regelung ²⁾. Abstrakt ist eine Regelung, wenn sie keinen nach Zeit und Ort bestimmten Vorgang voraussetzt, sondern ihn lediglich nach begrifflichen Merkmalen abgrenzt ³⁾. Der Hebesatzbeschluß enthält eine solche abstrakte Regelung, da er jeden realsteuerrechtlich relevanten Vorgang in der Gemeinde betrifft. Der Beschluß wendet sich an alle, die im kommenden Haushaltsjahr in der Gemeinde realsteuerpflichtig sein werden, also

-
- 1) Pagenkopf, Die fehlerhafte Haushaltssatzung S. 14, 15. Sie ist jedoch kein Gesetz im formellen Sinne, da darunter nur im verfassungsmäßigen Gesetzgebungsverfahren ("im Wege der Gesetzgebung") zustande gekommene Willensakte der Gesetzgebungsorgane verstanden werden, vgl. Wolff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 117
 - 2) Wolff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 113: "der geschriebene oder ungeschriebene Ausdruck jeder auf das äußere Verhalten von Menschen bezüglichen abstrakten und generellen Anordnung (Norm), die auftritt mit dem Anspruch verbindlich zu sein, weil sie mit dem Rechtsprinzip übereinstimmt ...".
 - 3) Wolff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 113: "Jedesmal wenn (von einem Subjekt) ein gewisser Tatbestand erfüllt ist, so soll (von jenem oder von einem anderen Subjekt) eine gewisse Rechtsfolge gesetzt oder hingenommen werden".

nicht an einen bei Verabschiedung der Haushaltssatzung bereits bestimmten, feststehenden Personenkreis, sondern an einen lediglich nach begrifflichen Merkmalen bestimmbar. Folglich handelt es sich beim Hebesatzbeschuß nicht um eine individuelle, sondern um eine generelle Regelung. Die Hebesatzfestsetzung ist als abstrakt-generelle Regelung somit ein Rechtssatz im materiellen Sinne.

Da die Festsetzung der Hebesätze nicht nur die Gemeindeverwaltung bindet ¹⁾, sondern darüberhinaus die Realsteuerpflichtigen zur Zahlung der Realsteuern in bestimmter Höhe verpflichtet ²⁾, hat die Haushaltssatzung insoweit Außenwirkung ³⁾. Auf Grund dieser Außenwirkung ist die Hebesatzfestsetzung in der Haushaltssatzung eine Rechtsnorm im materiellen Sinne mit Gesetzescharakter ⁴⁾.

-
- 1) Die Gemeindeverwaltung ist verpflichtet, die Realsteuern nach Maßgabe der festgesetzten Hebesätze zu erheben und für ihren rechtzeitigen und vollständigen Eingang zu sorgen, vgl. § 92 Abs. 1 Satz 1 nwGO
 - 2) Die Höhe der konkreten Realsteuerpflicht der einzelnen Steuerpflichtigen ergibt sich durch eine einfache Multiplikation der einschlägigen Steuermeßbeträge mit dem von der Gemeinde festgesetzten Hebesatz, vgl. Pagenkopf, Kommunalrecht S. 87/88
 - 3) Jansen, Haushaltsrecht in: HKWP Bd. III S. 228 ff., 239. Auf die Frage, ob nur ortsrechtliche Normen mit Außenwirkung als Satzungen im Sinne des Gemeinderechts anzusehen sind, braucht daher hier nicht weiter eingegangen zu werden, vgl. dazu Pagenkopf, Kommunalrecht S. 83.
 - 4) Pagenkopf, Die fehlerhafte Haushaltssatzung S. 15; Hettlage, Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung in: VVDStRL Heft 14 S. 2 ff., 24; Schäfers, Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes S. 39. Vgl. auch Wolff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 114, wonach im demokratischen Rechtsstaat materielle Gesetze alle diejenigen Rechtssätze sind, deren Subjekte Rechtspersonen sind, mögen diese in einem allgemeinen oder sog. besonderen Gewaltverhältnis stehen. Subjekte der Hebesatzfestsetzung im Rahmen der Haushaltssatzung sind alle Realsteuerpflichtigen der Gemeinde, also Rechtspersonen im allgemeinen Gewaltverhältnis.

Demnach ist die Hebesatzfestsetzung im Rahmen der Haushaltssatzung ein Akt der formellen gemeindlichen Rechtsetzung und eine Rechtsnorm im materiellen Sinne mit Gesetzescharakter.

II) Rechtmäßigkeit der Hebesatzfestsetzung durch die Gemeinden

Zu einer Untersuchung der gegenwärtigen Rechtslage bezüglich des Hebesatzrechtes der Gemeinden für die Realsteuern gehört vor allem die Prüfung der Frage, ob die Ausübung des Hebesatzrechts in der jetzigen Form rechtmäßig ist, ob sie also mit der gegenwärtigen Rechtsordnung vereinbar ist.

Die Betrachtung der Rechtmäßigkeit des gemeindlichen Hebesatzrechts bei den Realsteuern zerfällt im wesentlichen in zwei große Abschnitte. Einmal muß geprüft werden, ob eine gültige Rechtsgrundlage vorhanden ist, auf die die Gemeinden ihr Hebesatzrecht stützen. Zum anderen ist zu untersuchen, ob diese Rechtsgrundlage und damit das Hebesatzrecht gegen höherrangige Rechtsnormen verstoßen.

1) Rechtsgrundlage für die Festsetzung der Realsteuerhebesätze für die Gemeinden

a) Notwendigkeit einer spezialgesetzlichen Ermächtigung

Zunächst stellt sich die Frage, ob das Hebesatzrecht der Gemeinden eine spezialgesetzliche Ermächtigung braucht und, wenn ja, ob eine solche vorliegt.

Auf Grund des Hebesatzrechts bestimmen die Gemeinden in der Haushaltssatzung, mit welchen Steuersätzen ihre Realsteuerpflichtigen in dem folgenden Haushaltsjahr belastet werden. Die Gemeinden machen von ihrem Hebesatzrecht somit in einer Satzung, also einer Rechtsnorm, Gebrauch,

die im Range unter dem formellen Gesetz steht ¹⁾. Nach dem Grundsatz von dem Vorbehalt des Gesetzes, der ein Ausfluß des Grundsatzes von der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung ist und damit wiederum auf das in Art. 20 Abs. 3 GG normierte Rechtsstaatsprinzip zurückgeht ²⁾, bedürfen Rechtsnormen, die im Rang unter den Gesetzen im formellen Sinne stehen, einer Ermächtigung durch ein formelles Gesetz ³⁾. Satzungen, die der Ermächtigung zuwiderlaufen, sind rechtsunwirksam ⁴⁾. Der Grundsatz, daß Rechtsnormen im Range unter dem formellen Gesetz einer Ermächtigung bedürfen, ist für den speziellen Fall der Rechtsverordnung in Art. 80 GG ausgeformt. Diese Vorschrift mit ihren strengen Anforderungen an den Inhalt der ermächtigenden Norm gilt jedoch nicht für das gemeindliche Satzungsrecht ⁵⁾, da Rechtsverordnungen materielle Gesetzgebungsakte sind, die durch Ge-

-
- 1) Forsthoff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 119; Pagenkopf, Kommunalrecht S. 82, verweist darauf, daß das Satzungsrecht der Gemeinden nicht der Exekutive, sondern den gemeindlichen Volksvertretungen erteilt sei, daß folglich das durch Satzung gesetzte Recht vom staatlichen Gesetzesrecht nicht in qualitativer, sondern nur in quantitativer Hinsicht abweiche. Dennoch stünden Satzungen im Range unter dem staatlichen Gesetz, weil sich letztlich alles Gemeinderecht in die staatliche Ordnung einfügen müsse und dem Gesetz nicht widersprechen dürfe.
 - 2) Forsthoff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 119; Wolff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 167
 - 3) Forsthoff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 120 (für Rechtsverordnungen), S. 135, 136 (für Satzungen); Wolff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 133; Becker, Die Selbstverwaltung als verfassungsrechtliche Grundlage der kommunalen Ordnung in Bund und Ländern in: HKWP Bd. I S. 113 ff., 159
 - 4) Becker, Die Selbstverwaltung als verfassungsrechtliche Grundlage der kommunalen Ordnung in Bund und Ländern in: HKWP Bd. I S. 113 ff., 159
 - 5) Wolff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 133 und Bd. II S. 196

setz Verwaltungsstellen übertragen werden, während es sich bei der Verleihung gemeindlicher Satzungs-gewalt um die Übertragung von Rechtsetzungsakten auf die Gemeindevertretung, also ein demokratisch legitimiertes Organ, handelt ¹⁾. Für das gemeindliche Satzungsrecht genügt es, daß die Ermächtigung erkennen läßt, welchen Gegenstand die autonome Rechtsetzung betreffen darf ²⁾.

Als Ermächtigungsgrundlagen für Gemeindegesetzungen könnten in Betracht kommen:

- 1) Die Generalklausel des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG
- 2) Die Generalklauseln für das Satzungsrecht in den Gemeindeordnungen der verschiedenen Bundesländer, z. B. für NRW § 4 Abs. 1 Satz 1 nWGO
- 3) Satzungsermächtigungen in anderen Gesetzen (z. B. § 10 BBauG ³⁾).

Weithin herrschende Meinung ist, die Generalklausel des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG enthalte die verfassungsrechtliche Garantie der Gemeinden, im Rahmen ihrer Gebietshoheit Satzungen zu erlassen ⁴⁾;

-
- 1) BFH - Urteil vom 13. 12. 63 - IV 166/63 S in BStBl. 1964 III S. 47 ff., 49; BVerfG - Beschluß vom 2. 5. 1961 - 1 BvR 203/53 - BVerfGE 12, 319 ff., 325
 - 2) Wolff, Verwaltungsrecht Bd. II S. 196; Pagenkopf, Kommunalrecht S. 81; BVerwG - Urteil vom 7. 3. 1958 - VII C 84/57 - BVerwGE 6, 247
 - 3) vom 23. 6. 1960 - BGBI. I S. 341
 - 4) Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden S. 51; Becker, Die Selbstverwaltung als verfassungsrechtliche Grundlage der kommunalen Ordnung in: HKWP Bd. I S. 158; Wolff, Verwaltungsrecht Bd. II S. 196; Maunz/Dürig, Grundgesetz Art. 28 Rdnr. 35; Stern in BK Art. 28 Rdnr. 105; Becker, Kommunale Selbstverwaltung in: Die Grundrechte Bd. IV 2. Halbbd. S. 673 ff., 689, 712; Pagenkopf, Kommunalrecht FN 156 S. 80, 81; BVerwG - Urteil v. 7. 3. 1958 - VII C 84, 57 in: BVerwGE 6, 252; a.M. Köttgen, Die Gemeinde und der Bundesgesetzgeber S. 99

das Wort "regeln" in Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG umfasse sowohl den Erlaß genereller und abstrakter Rechtssätze als auch den Erlaß von Verwaltungsakten ¹⁾.

Umstritten ist die Frage, ob die Vorschrift des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG als Ermächtigungsnorm zum Erlaß von Satzungen ausreicht, oder ob jeweils noch eine andere spezialgesetzliche Ermächtigung erforderlich ist. Einige Autoren verlangen zwar noch eine spezialgesetzliche Ermächtigung, halten aber insoweit die Generalklauseln in den Gemeindeordnungen (in NRW § 4 Abs. 1 Satz 1 nwGO) grundsätzlich für ausreichend ²⁾. Nur bei besonders schwerwiegenden Eingriffen in die Rechte der durch die Satzungen Betroffenen seien diese Generalklauseln als Ermächtigungen zum Satzungserlaß nicht ausreichend ³⁾.

Vielmehr müsse aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit die ermächtigende Norm bei Eingriffen in die Eigentums- und Freiheitssphäre den Eingriff bestimmbar, voraussehbar und meßbar machen ⁴⁾. Nach

1) Wolff, Verwaltungsrecht Bd. II S. 196; Pagenkopf, Kommunalrecht FN 156 S. 80, 81

2) Wolff, Verwaltungsrecht Bd. II S. 196; Forsthoff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 136; Pagenkopf, Kommunalrecht S. 81

3) So Stern in BK Art. 28 Rdnr. 109

4) Stern a.a.O. Auch nach Wolff, Verwaltungsrecht Bd. II S. 196 und BVerwG - Urteil vom 7.3.1958 - VII C 84. 57 - BVerwGE 6, 247 ff. ist in diesen Fällen eine besondere gesetzliche Ermächtigung erforderlich. Das Urteil des BVerwG ist in dieser Frage nicht ganz eindeutig. In dem zur Entscheidung stehenden Fall wurde die Notwendigkeit spezialgesetzlicher Ermächtigung für Satzungen, die in Freiheit und Eigentum eingreifen, auf S. 252 ausdrücklich offen gelassen, worauf Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden, S. 60, hinweist. Andererseits stellt das Urteil auf S. 250/251 unter Hinweis auf weitere Literaturstellen und Entscheidungen fest, daß die generellen Ermächtigungen nicht die Befugnis zu Eingriffen in Freiheit und Eigentum der Bürger sowie zur Auferlegung vermögensrechtlicher Leistungen, insbesondere von Steuern, enthalten. Aus diesem scheinbaren Widerspruch ist zu schließen, daß das Bundesverwaltungsgericht im allgemeinen diese letztgenannte Meinung vertritt, im konkreten zur Entscheidung stehenden Fall jedoch diese Frage offen lassen konnte und auch offen gelassen hat.

Wolff ¹⁾ gehört zu diesen besonders schwerwiegenden Eingriffen durch eine Satzung, zu deren Erlaß stets eine spezielle gesetzliche Ermächtigung vorliegen müsse, auch die Auferlegung vermögensrechtlicher Leistungen (z. B. Steuern) ²⁾. Demgegenüber läßt Meyer ³⁾ als Ermächtigungsgrundlage auch für die gemeindliche Steuersatzung die Generalklausel des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG genügen. Die vielfach vorhandenen spezialgesetzlichen Satzungsermächtigungen hätten nur deklaratorische Bedeutung oder beschränkten in Wahrheit das sich aus Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG ergebende Satzungsrecht ⁴⁾. Rechtsstaatliche Bedenken dagegen, daß die Gemeinden durch die Generalklausel des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG auch zu Eingriffen in die Rechts- und Freiheits-sphäre und zur Auferlegung von Steuern im Wege des Erlasses von Satzungen ermächtigt wären, bestünden nicht; der Gemeinderat als Satzungsgeber sei ebenso demokratisch legitimiert wie die Volksvertretungen des Bundes oder der Länder ⁵⁾, die entsprechende spezialgesetzliche Satzungsermächtigungen beschlössen.

Diese Argumente Meyers vermögen jedoch nicht zu überzeugen. Vielmehr ist es u. a. auch Sinn des Grundsatzes vom Vorbehalt des formellen Gesetzes,

1) a.a.O.

2) Ebenso Schäfers, Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes, Diss. S. 44. So auch im Ergebnis Beschluß des 1. Senats d. BVerfG vom 21. 12. 1966 - BvR 33/64 - BVerfGE 21, 54, 60, jedoch ohne nähere Begründung: "Diese allgemeine Übertragungsnorm" (so § 4 Abs. 1 Satz 1 nWGO) "gibt den Gemeinden jedoch nicht die Befugnis, ihren Einwohnern Steuerleistungen aufzuerlegen."

3) Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden S. 60

4) Meyer a.a.O. S. 61

5) Meyer a.a.O. S. 55

daß die Eingriffsmöglichkeiten in besonders schwerwiegende Rechte des Einzelnen, wie Eingriffe in Freiheit, Eigentum und Ansprüche auf vermögensrechtliche Leistungen (Steuern) im Bund oder zumindest in jedem Bundesland in etwa übersehbar und auch vergleichbar sind. Dieser Auswirkung des Rechtsstaatsprinzips würde es jedoch nicht entsprechen, wenn Generalklauseln als Ermächtigungsnormen für Gemeindegesetzungen ausreichen, die derartige Eingriffe bzw. Ansprüche normieren. Eine Generalklausel wäre als Ermächtigung nur geeignet, wenn sie so ausgelegt werden könnte, daß der Eingriff in etwa bestimmbar, meßbar und voraussehbar wäre ¹⁾. Da das meist nicht der Fall ist, ist zu fordern, daß für jede gemeindliche Satzung, die einen Eingriff in die Eigentums- und Freiheitssphäre ermöglicht, eine spezialgesetzliche Ermächtigung vorhanden sein muß ²⁾. Dabei ist der Begriff des Eingriffs in die Rechts- und Freiheitssphäre weit auszulegen, um den rechtsstaatlichen Schutzgedanken voll zum Tragen zu bringen. Darunter fällt auch die Auferlegung vermögensrechtlicher Leistungen, also auch der Erlaß von Steuersatzungen. Die spezialgesetzliche Ermächtigung muß Art und Ausmaß, zumindest den Gegenstand ³⁾ des Satzungsrechts erkennen lassen; eine Generalklausel als ermächtigende Norm reicht somit nicht aus.

Für die Realsteuern bedeutet dies, daß die Hebesatzfestsetzung in der Haushaltssatzung nur rechtmäßig ist, wenn die Gemeinden zu diesem Teil der

1) Stern in BK Art. 28 Rdnr. 109 BVerfG -Beschluß vom 12.11.58 - 2 BvL 4, 26, 40/56, 1, 7/57 - BVerfGE 8, 274 ff., 325 -; BVerfG - Beschluß vom 3.2.59 - 2 BvL 10/56 - BVerfGE 9, 137 ff., 149

2) Stern in BK Art. 28 Rdnr. 109

3) So insbesondere BVerwG - Urteil vom 7.3.1958 - BVerwG VII C 84.57 in: BVerwGE 6, 247 ff., 251

Haushaltssatzung durch ein derartiges formelles Gesetz ermächtigt sind ¹⁾.

b) Auf welche spezialgesetzliche Ermächtigung stützt sich das Hebesatzrecht?

aa) Vorbemerkung: Änderungen der Art. 105 und 106 GG durch die Finanzreform von 1969/70

Die finanzverfassungsrechtlichen Artikel des Bonner Grundgesetzes wurden hierbei entscheidend geändert. Vor allem interessieren die Änderungen des Art. 105 und des Art. 106 Abs. 6 GG, da in diesen Vorschriften die Befugnis zur Hebesatzfestsetzung unmittelbar angesprochen ist.

Vor der Verabschiedung des 21. Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes vom 12. 5. 1969 ²⁾ lautete die hier entscheidende Passage des Art. 105 Abs. 2 GG:

- (2) "Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über
1. ...
 2. ...
 3. die Realsteuern mit Ausnahme der Festsetzung der Hebesätze, wenn er die Steuern ganz oder zum Teil zur Deckung der Bundesausgaben in Anspruch nimmt oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Absatz 2 vorliegen."

Bei der Neufassung dieses Absatzes 2 des Art. 105 GG sind die Ziffern 1 - 3 weggefallen. Der Absatz 2 lautet jetzt:

"Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern" (mit Ausnahme der in Abs. 1 angesprochenen Zölle und Finanzmonopole sowie der in Abs. 2a genannten örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern), "wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Abs. 2 vorliegen".

1) BVerfG - Beschluß vom 21.12.1966 - BvR 33/64 - BVerfGE 21, 54 ff., 60

2) BGBI. I S. 359

Weiter ist mit dem 21. Änderungsgesetz zum Grundgesetz der folgende Satz 2 des Abs. 6 des Art. 106 GG neu eingefügt worden:

"Den Gemeinden ist das Recht einzuräumen, die Hebesätze der Realsteuern im Rahmen der Gesetze festzusetzen".

bb) Die in Schrifttum und Rechtsprechung zur Frage der Ermächtigungsnorm vertretenen Meinungen

Welche Vorschrift Ermächtigungsnorm für die Festsetzung der Realsteuerhebesätze in der Haushaltsatzung ist, ist umstritten ¹⁾. Zu beachten ist, daß die im folgenden dargestellten Meinungen meist von der Fassung der Art. 105 und 106 GG vor dem 21. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes ausgehen und daher auf die aktuelle Rechtslage mitunter nur bedingt übertragbar sind.

Klein, Sattler und Hans Meyer sind der Auffassung, die Gemeinden wären unmittelbar kraft Grundgesetzes zur Festsetzung der Realsteuerhebesätze in der Form der Satzung ermächtigt. Alle drei Autoren kommen zu diesem Ergebnis allerdings auf unterschiedlichen Wegen.

Klein ²⁾ schließt aus der alten Fassung des Art. 105 Abs. 2 Ziff. 3 GG, daß weder der Bund noch die Bundesländer Gesetzgebungskompetenz für die Festsetzung der Realsteuerhebesätze hätten und daß folglich die Gemeinden auch im Hinblick auf die

1) Eingehende Ausführungen zu dieser Frage, allerdings beschränkt auf das Gebiet des Gewerbesteuerrechts, enthält die Dissertation von Schäfers, Die Festsetzung des Gewerbesteuerhebesatzes durch die Gemeinden S. 45 ff.. Auffallend ist, daß die einschlägigen Kommentare zum Gewerbesteuer- und Grundsteuerrecht sich mit diesem Problem überhaupt nicht auseinandersetzen.

2) Klein, Rechtsgutachten über die Frage, ob die Zweigstellensteuer (§§ 17, 25 Abs. 4 GewStG) grundgesetzwidrig ist, erstattet für die Landeshauptstadt Düsseldorf S. 9/10

Realsteuergarantie des Art. 106 Abs. 6 GG a. F. unmittelbar kraft Art. 105 GG a. F. zur Hebesatzgestaltung ermächtigt würden.

Sattler ¹⁾ kommt zu einem ähnlichen Ergebnis wie Klein. Gemäß Art. 105 Abs. 2 Ziff. 3 GG a. F. sei dem Bund die Gesetzgebungszuständigkeit auf dem Gebiet der Festsetzung der Realsteuerhebesätze genommen. Den Ländern sei andererseits durch die Realsteuergarantie des Art. 106 Abs. 6 GG a. F. ein unmittelbarer Einfluß auf die Gestaltung der Hebesätze verwehrt. Folglich würden die Gemeinden gemäß Art. 106 Abs. 6 GG a. F. in Verbindung mit Art. 105 Abs. 2 Ziff. 3 GG a. F. zur Festsetzung der Hebesätze ermächtigt. Auch Kölble ²⁾ kommt unter Bezugnahme auf Sattler zum gleichen Ergebnis, allerdings ohne nähere Begründung.

Hans Meyer ³⁾ kommt mit seiner Meinung, die Generalklausel des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG reiche als Ermächtigungsnorm auch für gemeindliche Steuersatzungen aus ⁴⁾, konsequenterweise zu dem Ergebnis, auch das Hebesatzrecht der Gemeinden habe seine Ermächtigungsgrundlage in Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG. Art. 105 Abs. 2 Ziff. 3 GG a. F. komme in diesem Zusammenhang nur die Funktion zu, eine Beschränkung dieses aus der Selbstverwaltungsgarantie fließenden Rechts zur Hebesatzgestaltung durch einfaches Bundes- oder Landessteuergesetz von Verfassungswegen auszuschließen ⁵⁾.

1) Sattler, Gemeindliche Finanzverfassung in: HKWP Bd. III S. 1 ff., 13

2) Kölble, Gemeindefinanzreform und Selbstverwaltungsgarantie in: Die Finanzreform und die Gemeinden S. 17 ff., 18, 19

3) Hans Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden S. 100 oben

4) a. a. O. S. 60

5) a. a. O. S. 100

Klein ¹⁾, der zwei verschiedene Lösungen dieser Frage entwickelt hat, und Schäfers ²⁾ vertreten folgende Ansicht: Art. 105 Abs. 2 Ziff. 3 GG a.F. müsse im Zusammenhang mit Art. 70 Abs. 1 GG gesehen werden. Da in Art. 105 Abs. 2 Ziff. 3 GG a. F. die Materie "Festsetzung der Hebesätze" ausdrücklich aus der konkurrierenden Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes herausgenommen und auch keine ausschließliche Kompetenz des Bundes normiert sei, müsse insoweit gemäß Art. 70 Abs. 1 GG eine Gesetzgebungszuständigkeit der Bundesländer gegeben sein. Es gelte demnach, eine landesrechtliche Norm zu suchen, in der die Gemeinden zur Festsetzung der Hebesätze bei den Realsteuern ermächtigt würden. Ausdrücklich abgelehnt werden in diesem Zusammenhang als Ermächtigungsgrundlage die Vorschriften in den Gemeindeordnungen der Länder, in denen es heißt, daß die Haushaltssatzungen u. a. die Festsetzung der Steuersätze der Jahressteuern enthalten (in NRW § 85 Ziff. 2 nWGO in Verbindung mit § 2 Abs. 1 EinfGRealStG). Dieser Norm komme deshalb kein ermächtigender Charakter zu, weil sie lediglich Form und Standort der Hebesatzentschließung festlege, die gemeindliche Befugnis zur Festsetzung selbst aber voraussetze ³⁾. Vielmehr sei § 16 GewStG in der Fassung von 1936 (entsprechend § 21 GrStG 1936) die Ermächtigungsgrundlage für das gemeindliche Hebesatzrecht. Da die Voraussetzungen des Art. 124 und Art. 125 GG nicht

1) Klein, Die Unvereinbarkeit der Lohnsummensteuer mit dem Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland, Rechtsgutachten erstattet im Auftrag des Bundesverbandes der Deutschen Industrie 1964 S. 41

2) Schäfers Diss. Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden S. 49-64

3) Schäfers a. a. O. S. 57

vorgelegen hätten, sei diese Vorschrift gemäß Art. 123 GG Landesrecht geworden. Daran ändere sich auch dadurch nichts, daß der Bundesgesetzgeber durch Art. 1 § 1 Nr. 16 des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuerrechts vom 27. Dezember 1951 ¹⁾ § 16 GewStG neu gefaßt habe. Gerade durch die Formulierung: " ... Hebesatz ..., der von der Gemeinde ... festgesetzt ist" habe der Bundesgesetzgeber erkennen lassen, er könne den Gemeinden das Hebesatzrecht nicht verleihen, da es ihnen schon kraft Landesrecht zustehe ²⁾.

Soweit die Auffassungen, die im Schrifttum vertreten wurden. Auch in der Rechtsprechung gab es keine einhellige Meinung. Das Bundesverwaltungsgericht ist der Ansicht, gemäß Art. 105 Abs. 2 Ziff. 3 GG a. F. sei den Gemeinden das Hebesatzrecht kraft Grundgesetz verliehen. In dem Urteil vom 24. 3. 1961 ³⁾ heißt es, durch Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG a. F. werde der Bund von der einheitlichen Festsetzung der Realsteuerhebesätze ausgeschlossen und damit der Weg zu einer unterschiedlichen Festsetzung der Realsteuerhebesätze durch die Gemeinden freigemacht. Im Urteil vom 26. 6. 1964 ⁴⁾ wird ausgeführt, der Verfassungsgeber habe unter Beachtung des Selbstverwaltungsrechts (Art. 28 GG) in Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG a. F. die Festsetzung der Hebesätze der Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes entzogen und den örtlichen Instanzen vorbehalten.

Der Bundesfinanzhof hat unterschiedliche Ansichten zur Frage der Ermächtigungsgrundlage für das ge-

1) BGBl. I S. 996

2) Klein a. a. O.; Schäfers a. a. O. S. 62/63

3) BVerwG VII C 119.60 - BVerwGE 12, S. 171 ff., 173

4) BVerwG VII C 6.64 - BVerwGE 19 S. 68 ff., 74, 75

meindliche Hebesatzrecht vertreten. In dem Urteil vom 11. 7. 1961 ¹⁾ wird § 16 GewStG als Rechtsgrundlage für die Festsetzung der Gewerbesteuerhebesätze genannt ²⁾. Dem Bund sei durch Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG a.F. zwar die Gesetzgebungskompetenz für die Festsetzung der Hebesätze genommen, nicht aber die Gesetzgebungszuständigkeit darüber, wer die Hebesätze festzusetzen habe. Von dieser Befugnis habe der Bund in § 16 GewStG (entsprechend § 21 GrStG) Gebrauch gemacht. In dem Urteil vom 13. 12. 1963 ³⁾ äußert der Bundesfinanzhof die gleiche Ansicht wie das Bundesverwaltungsgericht, die Ermächtigung zur Hebesatzfestsetzung gehe aus dem Grundgesetz hervor. Aus der Herausnahme der Kompetenz für die Festsetzung der Hebesätze aus der konkurrierenden Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes in Art. 105 Abs. 2 Ziff. 3 GG folge, daß das Grundgesetz insoweit die Gesetzgebungskompetenz auf die zur autonomen Gesetzgebung befähigten Gemeinden (Art. 28 Abs. 2 GG) übertrage.

Schließlich hat sich auch das Bundesverfassungsgericht mit der hier anstehenden Frage befaßt. In dem Beschluß des Ersten Senats vom 21. 12. 1966 ⁴⁾ wird ausgeführt, vor Inkrafttreten des Grundgesetzes sei § 16 GewStG in der Fassung von 1936 ⁵⁾ Ermächtigungsgrundlage gewesen. Von dieser Rechtslage sei der Verfassungsgeber ausgegangen; er habe sie auch durch die alte Fassung des Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG nicht ändern wollen. Folglich könne diese Vorschrift dahin ausgelegt werden, daß der Bun-

1) I 162/59 S - BStBl. 1961 III S. 407 ff., 408

2) Ebenso FG Kassel, Urteil vom 8.7.1959 - IV - 1083/57 - in: KStZ 1959 S. 170; OVG Münster - Urteil vom 25.11.1959 - III A 577/59 - in: KStZ 1960 S. 53

3) IV 166/63 S - BStBl. 1964 III S. 47 ff., 49

4) BvR 33/64 - BVerfGE 21, 54 ff.

5) RStBl. 1937 S. 693

desgesetzgeber befugt sei, ausnahmsweise die Gemeinden unmittelbar zur Festsetzung der Hebesätze zu ermächtigen. Ermächtigende Norm seien die §§ 1, 16 GewStG. Dem würden im Grundsteuerrecht die §§ 1, 21 GrStG entsprechen.

Folgende Normen werden demnach als Ermächtigungsgrundlage für die gemeindliche Haushaltssatzung bezüglich des Hebesatzrechtes genannt:

- 1) Art. 28 Abs. 2 S. 1 GG (Hans Meyer)
- 2) Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG a.F. (BVerwG; BFH - Urteil v. 13. 12. 1963)
- 3) Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG a.F. in Verbindung mit Art. 106 Abs. 6 S. 1-3 a.F. (Klein, Sattler und Kölblle)
- 4) § 16 GewStG (entspr. § 21 GrStG) (BFH - Urteil vom 11. 7. 1961; BVerfG-Beschluß vom 21.12.66)
- 5) § 16 GewStG 1936 (entspr. § 21 GrStG 1936), der landesrechtlich gemäß Art. 123 fortgelte (Klein, Schäfers)

cc) Eigene Stellungnahme zum Problem der spezialgesetzlichen Ermächtigungsgrundlage

aaa) Untersuchung, ob eine verfassungsrechtliche Ermächtigungsnorm vorliegt

Durch die Finanzreform von 1969/70 wurde Art. 105 GG entscheidend geändert; insbesondere wurde Ziff. 3 des Abs. 2 gestrichen. Daher sind durch die Änderung des Grundgesetzes die Meinungen, die Art. 105 Abs. 2 Ziff. 3 GG a.F. für die Ermächtigungsgrundlage hielten, gegenstandslos. Die Meinung Meyers, Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG sei die gesuchte Ermächtigungsnorm, wurde bereits oben abgelehnt ¹⁾.

Nach der Einfügung des Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG in das Grundgesetz durch das 21. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes stellt sich die Frage, ob dieser eingefügte Satz 2 nicht selbst die spezialgesetzliche Ermächtigung enthält. Die Bedeutung und Tragweite dieser

1) Vgl. oben S. 24, 25

Norm ist im Wege der Auslegung zu ermitteln.

Durch Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG ist das Hebesatzrecht der Gemeinden für die Realsteuern verfassungsrechtlich bindend gegenüber dem Bundes- und den Landesgesetzgebern garantiert, d. h. daß weder der einfache Bundes- noch ein Landesgesetzgeber das Hebesatzrecht abschaffen könnte ¹⁾. Aus dieser verfassungsrechtlichen Garantie darf indessen nicht der Schluß gezogen werden, die Gemeinden seien unmittelbar durch diese Norm ermächtigt, die Hebesätze festzusetzen. Vielmehr weist die Formulierung ("Den Gemeinden ist das Recht einzuräumen") auf eine andere Ermächtigungsgrundlage hin. Sie enthält lediglich eine bindende Anweisung an den Gesetzgeber, durch einen Gesetzgebungsakt den Gemeinden das Hebesatzrecht für die Realsteuern einzuräumen. Es handelt sich dem Wortlaut nach lediglich um eine Normativbestimmung.

Diese Auslegung des Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG n.F. nach dem Wortlaut wird gestützt, wenn man sich die bisherige Stellung der Gemeinden im Grundgesetz vor Augen hält. Der Verfassungsgeber ist seit jeher vom zweistufigen Aufbau der Bundesrepublik - aufgeteilt lediglich in Bund und Länder - ausgegangen ²⁾. Daß den Gemeinden die Anerkennung als dritte Kraft neben Bund und Ländern bisher, d. h. auch noch nach der Finanzreform 1969/70 verweigert wurde, geht u. a. daraus hervor, daß gemäß Art. 106 Abs. 9 GG immer noch die Einnahmen und Ausgaben der Gemeinden als solche der Länder im Sinne des Art. 106 GG gelten.

1) Joh. W. Schmidt, GemeindefinanzreformG Tz. 105, siehe dazu auch unten S. 91

2) F. Klein, Die Stellung der Gemeinden im Grundgesetz und in der Finanzverfassung der Bundesrepublik S. I/3

Aus dieser Haltung des Verfassungsgebers gegenüber den Gemeinden wird es verständlich, daß er bei der Neufassung des Art. 106 GG davon abgesehen hat, sie unmittelbar kraft Grundgesetzes zur Festsetzung der Realsteuerhebesätze zu ermächtigen. Vielmehr wollte der Verfassungsgeber lediglich den bisherigen Rechtszustand, daß die Gemeinden zur Hebesatzfestsetzung berechtigt waren, verfassungsrechtlich garantieren, und zwar gegenüber Bund und Ländern ¹⁾. Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG n.F. selbst stellt somit nicht die Norm dar, die die Gemeinden zur Festsetzung der Realsteuerhebesätze ermächtigt.

Eine verfassungsrechtliche Ermächtigung dafür, daß die Gemeinden in ihren Haushaltssatzungen die Realsteuerhebesätze festsetzen, ist daher nicht ersichtlich.

bbb) Untersuchung, ob eine einfachgesetzliche Ermächtigungsnorm vorliegt

Bevor geklärt werden kann, welche einfachgesetzliche Norm die Gemeinden zur Festsetzung der Hebesätze im Rahmen ihrer Haushaltssatzungen ermächtigt, muß geprüft werden, ob die Materie der Gestaltung der Realsteuerhebesätze zur Zuständigkeit des Bundes oder der Länder gehört.

Die Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes und der Länder auf dem Gebiet des Steuerrechts ergibt sich aus Art. 105 GG n.F. in Verbindung mit Art. 70 GG. Soweit dem Bund nicht nach Art. 105 GG für das Hebesatzrecht bei den Real-

1) Begründung des Entwurfs des Finanzreformgesetzes Btgs-Drucks. V/2861 Tz. 250, 338; Joh. W. Schmidt, GemeindefinanzreformG Tz. 105; Troeger-Gutachten Tz. 254

steuern eine Gesetzgebungszuständigkeit zuerkannt ist, besitzen insoweit gemäß Art. 70 GG die Länder die Gesetzgebungskompetenz.

Art. 105 Abs. 2 GG n.F. enthält im Gegensatz zu der früheren Fassung keine Einzelaufstellung mehr der für die konkurrierende Gesetzgebung in Frage kommenden Steuern ¹⁾. Der Bund hat vielmehr unter den im Grundgesetz aufgeführten Voraussetzungen die konkurrierende Gesetzgebung über die "übrigen Steuern". Zu diesen "übrigen Steuern" gehören auch die Realsteuern, also die Grund- und die Gewerbesteuer, da sie weder zu den Zöllen und Finanzmonopolen im Sinne des Art. 105 Abs. 1 GG noch zu den örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern im Sinne von Art. 105 Abs. 2a GG zählen ²⁾. Der Bund hat aber gemäß Art. 105 Abs. 2 GG n.F. die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit über die "übrigen Steuern" nur, "wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 vorliegen". Das Aufkommen der Realsteuern steht zwar nach Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG den Gemeinden - also nicht dem Bund - zu. Bezüglich der Realsteuern, insbesondere des Realsteuerhebesatzrechts könnten aber die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG gegeben sein. Nach dieser Norm hat der Bund im Bereiche der konkurrierenden Gesetzgebung das Gesetzgebungsrecht, soweit ein Bedürfnis nach bundesgesetzlicher Regelung besteht, weil

-
- 1) Maunz/Dürig, Grundgesetz Art. 105 Rdnr. 14
 - 2) Dies folgt auch aus dem Vergleich mit Art. 105 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 3 GG a.F. (Der frühere Begriff "Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis" ist durch "örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern" ersetzt worden; vgl. hierzu Begründung der Bundesregierung zum Finanzreformgesetz Btgs.-Drucksache V/2861 Tz. 248)

1. eine Angelegenheit durch die Gesetzgebung einzelner Länder nicht wirksam geregelt werden kann oder
2. die Regelung einer Angelegenheit durch ein Landesgesetz die Interessen anderer Länder oder der Gesamtheit beeinträchtigen könnte oder
3. die Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit, insbesondere die Wahrung der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse über das Gebiet eines Landes hinaus sie erfordert.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts¹⁾ ist die Frage, ob im Rahmen des Art. 72 Abs. 2 GG ein Bedürfnis nach bundesgesetzlicher Regelung vorliegt, eine des politischen Ermessens des Bundesgesetzgebers. Die Entscheidung des Bundesgesetzgebers in dieser Frage ist daher gerichtlich nur insoweit nachprüfbar, ob der Bundesgesetzgeber sein gesetzgeberisches Ermessen überschritten oder mißbraucht hat; dem Gesetzgeber wird dabei ein weiter Ermessensspielraum eingeräumt²⁾. Da für die Realsteuern angesichts ihrer gesamtwirtschaftlichen Bedeutung das Bedürfnis einer bundesgesetzlichen Regelung besteht, weil die Wahrung der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse über das Gebiet eines Landes hinaus sie erfordert, hat der Bund das Gesetzgebungs-

1) vgl. BVerfG - Beschluß vom 22.4.1953 - 1 BvL 18/52 in: BVerfGE 2, 213 ff., 224; BVerfG - Beschluß vom 15.11.1959 - 1 BvL 10/55 in: BVerfGE 10, 234 ff., 245; BVerfG - Urteil vom 29.11.1961 - 1 BvR 758/57 in: BVerfGE 13, 230 ff., 233; BVerfG - Beschluß vom 15.7.1969 - 2 BvF 1/64 in: BVerfGE 26, 338 ff., 382

2) So auch Vogel/Walter in BK Art. 105 Rdnr. 66

recht über die Realsteuern ¹⁾. Von dieser Kompetenz hat der Bund durch das GrStG in der Fassung vom 10. 8. 1951 ²⁾ und das GewStG in der Fassung vom 20. 10. 1969 ³⁾ Gebrauch gemacht.

Nach Art. 105 Abs. 2 Ziff. 3 GG a. F. war die Rechtslage allerdings so, daß die Materie "Festsetzung der Hebesätze" bei den Realsteuern ausdrücklich aus der konkurrierenden Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes herausgenommen war. Durch die Einbeziehung dieser Materie in die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz im Zuge des 21. Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes hat der Verfassungsgesetzgeber zu erkennen gegeben, daß seiner Ansicht nach der Bund auch insoweit ein Gesetzgebungsrecht haben sollte. Wie sich aus der Begründung zum Entwurf der entsprechenden Grundgesetzänderung ergibt ⁴⁾, sollte die Änderung des Art. 105 Abs. 2 GG vor allem der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Vereinheitlichung des Steuerrechts dienen. Die Einbeziehung der Materie "Realsteuerhebesatzrecht" in die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit ist daher nur sinnvoll, wenn man davon ausgeht, daß auch ein Bedürfnis nach bundesgesetzlicher Regelung dieser Materie besteht, die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG also vorliegen. Wenn der Bund das Gesetzgebungsrecht auch über die Materie "Festsetzung der Realsteuerhebesätze" in Anspruch neh-

1) Vgl. hierzu BVerfG - Beschluß v. 21.12.66 - BvR 33/64 - in BVerfGE 21, 54 ff., 60 und für die Gewerbesteuer Schäfers, Die Festsetzung des Gewerbesteuerhebesatzes durch die Gemeinden, Diss. S. 72, 73

2) BGBI. I S. 519

3) BGBI. I S. 2021

4) Begr. der Bundesregierung zum Entwurf des Finanzreformgesetzes - Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 305 und 310

men würde, würde er sich daher innerhalb der Grenzen seines gesetzgeberischen Ermessens bewegen. Folglich steht dem Bund das Gesetzgebungsrecht über das Sachgebiet der Realsteuerhebesätze zu ¹⁾. Ausgenommen ist freilich die Festsetzung der Hebesätze selbst, da gemäß Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG dieses Recht den Gemeinden einzuräumen ist.

Da auf dem Gebiet der konkurrierenden Gesetzgebung die Länder nach Art. 72 Abs. 1 GG die Gesetzgebungsbefugnis haben, solange und soweit der Bund von seinem Gesetzgebungsrecht keinen Gebrauch macht, ist zunächst nach einer bundesrechtlichen Ermächtigungsnorm für das gemeindliche Hebesatzrecht zu suchen. Erst wenn sich keine solche bundesrechtliche Vorschrift finden sollte, sind landesrechtliche Bestimmungen in Betracht zu ziehen.

Von den oben auf S. 27 ff. dargestellten Meinungen stützt nur die Rechtsprechung das gemeindliche Hebesatzrecht bei den Realsteuern auf eine bundesrechtliche Ermächtigungsnorm. Für das Hebesatzrecht bei der Gewerbesteuer wird vom Bundesverfassungsgericht ²⁾, vom Bundesfinanzhof ³⁾, vom Finanzgericht Kassel ⁴⁾ und vom Obergerverwaltungsgericht Münster ⁵⁾ § 16 GewStG als die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage angesehen.

1) Pagenkopf, Kommunalrecht S. 77, insbesondere Fußnote 147. Vgl. auch Institut FSt. Brief 118, Das Besteuerungsrecht der Gemeinden S. 35

2) BVerfG - Beschluß v. 21.12.1966 - BvR 33/64 - BVerfGE 21, 54 ff.

3) BFH - Urteil v. 11.7.1961 - I 162/59 S - BStBl. 1961 III S. 407 ff.

4) FG Kassel, Urteil v. 8.7.1959 - IV - 1083/57 - in: KStZ 1959 S. 170

5) OVG Münster, Urteil v. 25.11.1959 - III A 577/59 - in: KStZ 1960 S. 53

§ 16 S. 1 GewStG ¹⁾ lautet: "Die Steuer wird auf Grund des einheitlichen Steuermeßbetrags (§ 14) nach dem Hebesatz festgesetzt und erhoben, der von der heheberechtigten Gemeinde (§§ 4, 35a) für das dem Erhebungszeitraum entsprechende Rechnungsjahr festgesetzt ist". Streicht man diesen Rechtssatz so zusammen, daß er nur noch das für das anstehende Problem Wesentliche enthält, so ergibt sich: "Die Steuer wird ... nach dem Hebesatz festgesetzt und erhoben, der von der heheberechtigten Gemeinde ... festgesetzt ist". Daraus folgt, daß der Gesetzgeber bei der Verabschiedung des Gewerbesteuergesetzes in dieser Fassung der Auffassung war, die Gewerbesteuerhebesätze würden von den Gemeinden festgesetzt. Fraglich ist nur, ob die Verleihung des Hebesatzrechts unmittelbar aus § 16 GewStG folgt oder ob sich aus dieser Vorschrift nur entnehmen läßt, daß der Gesetzgeber bei Verabschiedung des § 16 GewStG davon ausgegangen ist, das Hebesatzrecht fließe aus einer anderen Gesetzesnorm. So schließen Klein ²⁾ und ihm folgend Schäfers ³⁾ aus der

- 1) in der Fassung vom 20.10.1969 - BGBl. I S. 2021 -, die bezüglich des § 16 wörtlich mit der Fassung vom 25.5.1965 - BGBl. I S. 459 - übereinstimmt. § 16 Satz 1 GewStG in der Fassung vom 27.12.1951 - BGBl. I S. 996 - lautete: "Die Steuer wird auf Grund des einheitlichen Steuermeßbetrags (§ 14) nach dem Hebesatz festgesetzt und erhoben, der von der heheberechtigten Gemeinde (§§ 4, 35a) für das Rechnungsjahr festgesetzt ist, das in dem Erhebungszeitraum (§ 14 Abs. 2) begann." Die Änderungen des § 16 GewStG von 1951 an sind für die Frage, ob durch diese Vorschrift die Gemeinden zur Hebesatzgestaltung ermächtigt werden, ohne Bedeutung
- 2) Klein, Rechtsgutachten über die Frage, ob die Zweigstellensteuer (§§ 17, 25 Abs. 4 GewStG) grundgesetzwidrig ist, erstattet der Landeshauptstadt Düsseldorf, S. 10
- 3) Diss. S. 50 Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden

Fassung des § 16 GewStG ("festgesetzt ist"), daß diese Norm keine für das Hebesatzrecht der Gemeinden konstitutive Wirkung haben könne. Vielmehr ergebe sich aus der Fassung, daß § 16 GewStG davon ausgehe, das Hebesatzrecht stehe den Gemeinden auf Grund einer anderen, noch zu suchenden Norm zu.

Diese Argumentation vermag jedoch nicht zu überzeugen. Aus § 16 GewStG läßt sich vielmehr eindeutig entnehmen, daß nach dem Willen des Gesetzgebers die Gemeinden die Gewerbesteuerhebesätze festsetzen sollen, wenn dies auch in die Form einer Aussage und nicht in die einer Ermächtigung gekleidet ist. In dieser Tatsache ist jedoch keinesfalls zwingend ein Hinweis auf eine andere Ermächtigungsnorm zu sehen, etwa in ähnlicher Form wie oben dargestellt in der Normativnorm des Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG: "ist einzuräumen".

Vielmehr geht aus der Fassung des Prädikats in § 16 GewStG im Perfekt Passiv "festgesetzt ist" nur hervor, daß der Gesetzgeber dem zeitlichen Ablauf der Gewerbebesteuerung Rechnung tragen wollte. Diese Fassung des Prädikats im Perfekt Passiv verdeutlicht, daß im Zeitpunkt der Festsetzung und Erhebung der Gewerbebesteuer die Festsetzung des Hebesatzes für das dem Erhebungszeitraum entsprechende Rechnungsjahr als ein in der Vergangenheit liegender vollendeter Akt bereits vorliegen muß.

Etwa noch bestehende Zweifel an der Qualität des § 16 Satz 1 GewStG als Ermächtigungsnorm im Hinblick auf die Fassung dieser Vorschrift im Perfekt Passiv lassen sich ausräumen, wenn man diese Norm in Verbindung mit § 2

Abs. 1 EinfGRealStG ¹⁾ sieht. Diese Vorschrift lautet: "Die Hebesätze für die Realsteuern (§ 21 des Grundsteuergesetzes und §§ 16 und 25 des Gewerbesteuergesetzes) werden für jedes Rechnungsjahr neu festgesetzt." Auch diese Norm läßt unter Hinweis auf § 16 GewStG erkennen, daß nach dem Willen des Gesetzgebers die Gewerbesteuerhebesätze von den Gemeinden festgesetzt werden. Bedenken sowohl gegen § 16 Satz 1 GewStG als auch gegen § 2 Abs. 1 EinfGRealStG als Ermächtigungsnormen könnten sich allenfalls noch daraus ergeben, daß beide Vorschriften in der Form der Aussage gefaßt sind. Das ist aber unschädlich, da sie nur eine Ermächtigung enthalten sollen ²⁾, keine bindende Weisung, die durch Wendungen wie "haben festzusetzen" o. ä. hätte ausgedrückt werden müssen. Da sich aus den beiden Vorschriften § 16 Satz 1 GewStG und § 2 Abs. 1 EinfGRealStG eindeutig ergibt, daß nach dem Willen des Gesetzgebers die Gemeinden die Gewerbesteuerhebesätze festsetzen sollen, sind diese Normen insoweit als Ermächtigungsnormen für das gemeindliche Hebesatzrecht anzusehen.

Entsprechendes gilt bei der Grundsteuer. Hier ist die Fassung des entsprechenden Paragraphen im Grundsteuergesetz noch eindeutiger; denn § 21 Abs. 1 Satz 3 GrStG ³⁾ lautet: "Der Hebesatz wird von der Gemeinde festgesetzt". Hier ergibt sich, den Ausführungen über den Gewerbesteuerhebesatz entsprechend, die Ermächtigung an die Gemeinden, in ihren Haushaltssatzungen die Hebesätze für die Grundsteuer festzusetzen,

1) in der Fassung des Gesetzes vom 27.12.1951 - BGBl I S. 996

2) wie die Gemeinden zur Erhebung der Realsteuern nicht verpflichtet, sondern nach dem Gesetzestext dazu nur "berechtigt" sind, vgl. § 1 GewStG und § 1 Abs. 1 GrStG

3) in der Fassung vom 10.8.1951 - BGBl I S. 519

aus § 21 Abs. 1 Satz 3 GrStG in Verbindung mit § 2 Abs. 1 EinfGRealStG.

Da in § 16 Satz 1 GewStG und in § 21 Abs. 1 Satz 3 GrStG in Verbindung mit § 2 Abs. 1 EinfGRealStG bundesrechtliche Ermächtigungsnormen für das gemeindliche Realsteuerhebesatzrecht vorliegen, hat der Bund von dem ihm gemäß Art. 105 Abs. 2 und Art. 72 GG eingeräumten konkurrierenden Gesetzgebungsrecht über diese Materie Gebrauch gemacht. Damit war den Ländern nach Art. 72 Abs. 1 GG das Gesetzgebungsrecht insoweit genommen.

Ermächtigungsnormen für die Festsetzung der Realsteuerhebesätze durch die Gemeinden sind also §§ 16 Satz 1 GewStG und 21 Abs. 1 Satz 3 GrStG in Verbindung mit § 2 Abs. 1 EinfGRealStG ¹⁾. Daß die Hebesatzfestsetzung in der Haushaltssatzung erfolgt, ergibt sich aus § 85 Ziff. 2 nwGO und den entsprechenden Vorschriften der anderen Bundesländer.

Aus den eben genannten Ermächtigungsnormen geht hervor, daß die Gemeinden in ihren Haushaltssatzungen die Höhe der Hebesätze bei den Realsteuern festsetzen dürfen. Die Normen lassen somit erkennen, daß das gemeindliche Satzungsrecht insoweit den Erlaß einer Steuersatzung im Rahmen der Haushaltssatzung betrifft und daß Gegenstand dieser Steuersatzung die einzelnen Hebesätze für die Realsteuern ist. Die gefundenen Ermächtigungsvorschriften sind daher hinreichend bestimmt; den oben auf S. 25 aufgestellten rechtsstaatlichen Erfordernissen für die Ermächtigung zum Erlaß von Gemeindesatzungen, die vermögensrechtliche Opfer auferlegen, ist entspro-

1) So wohl auch Kottenberg/Rehn, nwGO § 85
Anm. II 2

chen worden, da die gesetzlichen Vorschriften Art und Gegenstand des gemeindlichen Satzungsrechts erkennen lassen.

2) Verstößt das gemeindliche Hebesatzrecht für die Realsteuern gegen höherrangige Rechtsnormen?

Im vorigen Abschnitt wurden die Rechtsnormen als Rechtsgrundlage für das gemeindliche Hebesatzrecht bei den Realsteuern festgestellt. Die Frage der Ermächtigungsnorm für das gemeindliche Hebesatzrecht stellt nur einen Teil des Problems dar, ob die Hebesatzfestsetzung durch die Gemeinden rechtmäßig ist ¹⁾.

Entscheidend ist weiter, ob das gemeindliche Hebesatzrecht deswegen rechtswidrig sein könnte, weil es gegen höherrangige Rechtsnormen verstößt. Die Realsteuerhebesätze werden durch die Haushaltssatzung festgelegt (§ 85 Ziff. 2 nwGO) ²⁾. Aus Gründen der Einheit der Rechtsordnung besteht zwischen den verschiedenen Rechtsnormen ein hierarchisches Verhältnis, eine Rangordnung ³⁾ mit der Maßgabe, daß bei einander widersprechenden Rechtssätzen unterschiedlicher Rangstufen die ranghöhere Norm vorgeht und die im Rang niedrigere Norm bricht. Da das Hebesatzrecht der Gemeinden in Form der Satzung ausgeübt wird, interessiert hier von den verschiedenen Rangordnungsreihen die von Wolff als sog. dezentrale Rangordnungsreihe bezeichnete ⁴⁾. Sie verläuft Bundesrecht - Landesrecht - autonomes Recht und beinhaltet u. a., daß staatliches Recht autonomes

1) Vgl. oben S. 20

2) Vgl. oben S. 17

3) Wolff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 135; Forsthoff, Verwaltungsrecht S. 119

4) Wolff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 137

Recht bricht ¹⁾. Ortsrecht kann als abgeleitetes Recht also nur insoweit gelten, als ihm nicht höheres, überörtliches Recht entgegensteht ²⁾. Mit anderen Worten bedeutet das, Gemeindegesetzungen sind nichtig, wenn sie staatlichen Rechtssätzen widersprechen ³⁾. Auf den zu untersuchenden Fragenkreis der Rechtmäßigkeit des gemeindlichen Hebesatzrechts angewandt, hätte dieser Grundsatz folgende Wirkung: Widersprüche des gemeindlichen Hebesatzrechts bei den Realsteuern einer staatlichen Rechtsnorm, so wären alle Haushaltssatzungen der Gemeinden insoweit nichtig, als sie Festsetzungen der Realsteuerhebesätze enthielten.

Ergäbe sich sogar ein Verstoß des gemeindlichen Hebesatzrechts gegen zwingende Bestimmungen des Grundgesetzes, so träten über die Nichtigkeit der Hebesatzfestsetzung in den Haushaltssatzungen hinaus noch weitergehende Rechtsfolgen ein. In diesem Falle wären auch die gesetzlichen Normen verfassungswidrig, die die Gemeinden zur Hebesatzgestaltung ermächtigen, also §§ 16 Satz 1 GewStG und 21 Abs. 1 Satz 3 GrStG in Verbindung mit § 2 Abs. 1 EinfGRealStG; denn wenn die Hebesatzfestsetzung selbst der Verfassung widerspräche, könnten die Normen, die den Gemeinden das Recht zur Hebesatzgestaltung einräumten, nicht verfassungskonform sein. Es wäre dann ein Grundsatz der innerstaatlichen Rangordnungsreihe anzuwenden, wonach Verfassungsrecht förmlichen einfachen Gesetzen

1) Wolff a. a. O. S. 137

2) Barocka, Zur Begrenzung des Ermessens des örtlichen Gesetzgebers und der Gemeindeverwaltung in: DÖV 1968 S. 189 ff., 190. Auch nach Pagenkopf, Kommunalrecht S. 82 dürfen Satzungen staatlichem Gesetz nicht widersprechen, da Satzungen im Rang unter staatlichem Gesetz stehen, und weil sich letztlich alles Gemeinderecht in die staatliche Ordnung einfügen muß.

3) Stern in BK Art. 28 Rdnr. 108; Becker, Die Selbstverwaltung als verfassungsrechtliche Grundlage der kommunalen Ordnung in Bund und Ländern in: HKWP Bd. I S. 113 ff., 159; BVerwG-Urteil vom 7.3.1958 - VII C 84.57 - BVerwGE 6, 247 ff

vorgeht ¹⁾. Zu untersuchen ist demnach, ob das Recht der Gemeinden, selbständig und unabhängig voneinander Realsteuerhebesätze festzusetzen, gegen bindende Rechtsvorschriften verstößt. Dabei kommen in erster Linie Vorschriften des Grundgesetzes in Betracht.

a) Hebesatzrecht der Gemeinden für die Realsteuern und Willkürverbot des Art. 3 Abs. 1 GG

Um feststellen zu können, ob die von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlichen Hebesätze der Realsteuern ²⁾ mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sind oder nicht, ist es erforderlich, zunächst auf die Auslegung einzugehen, die dieses Grundrecht erfahren hat. Dabei genügt es darzustellen, welchen Beschränkungen der Gesetzgeber gemäß Art. 3 Abs. 1 GG unterliegt, da es ja um die Frage geht, ob die den Gemeinden durch Bundesgesetz eingeräumte Möglichkeit der Hebesatzdifferenzierung mit diesem Grundrecht vereinbar ist. Durch den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG wird auch der Gesetzgeber gebunden ³⁾; dies ergibt sich aus Art. 1 Abs. 3 GG, wonach die Grundrechte für Gesetzgebung, vollziehende Gewalt und Rechtsprechung unmittelbar geltendes Recht sind.

Allgemein hat Art. 3 Abs. 1 GG die Bedeutung eines

1) vgl. Wolff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 136

2) Ob die Hebesätze tatsächlich von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich oder weitgehend aneinander angeglichen sind, braucht hier nicht untersucht zu werden. Hier genügt die Feststellung, daß die gesetzliche Regelung des Realsteuerhebesatzrechts unterschiedliche Hebesätze zuläßt. Bei Prüfung der Verfassungsmäßigkeit muß davon ausgegangen werden, daß die Gemeinden von der ihnen eingeräumten Möglichkeit der Hebesatzdifferenzierung Gebrauch gemacht haben in dem Sinne, daß die Hebesätze von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich sind.

3) Maunz, Staatsrecht S. 131; Wolff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 168, 223, der diese Auswirkung des Art. 3 als Rechtsetzungsgleichheit bezeichnet.

Willkürverbots¹⁾; das bedeutet für den Gesetzgeber, daß er weder wesentlich Gleiches willkürlich ungleich noch wesentlich Ungleiches willkürlich gleich behandeln darf²⁾. Der Gesetzgeber ist bei der Regelung eines bestimmten Gebietes jedoch nicht gehalten, alle tatsächlichen Verschiedenheiten zu berücksichtigen³⁾. Wird geltend gemacht, es lägen tatsächliche Ungleichheiten vor, so ist vielmehr entscheidend, ob für eine am Gerechtigkeitsgedanken orientierte Betrachtungsweise die tatsächlichen Ungleichheiten in dem in Betracht kommenden Zusammenhang so bedeutsam sind, daß sie der Gesetzgeber hätte beachten müssen⁴⁾. Der Gleichheitsgrundsatz ist verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden läßt, wenn die Bestimmung als willkürlich bezeichnet werden muß⁵⁾.

Maßstab für die Willkürprüfung im Rahmen des allgemeinen Gleichheitssatzes ist die vom Grund-

-
- 1) Maunz, Staatsrecht S. 131; Leibholz/Rinck, Grundgesetz Art. 3 Anm. 2; BVerfG - Beschluß vom 11.12.1962 - 2 BvL 2, 3, 21, 24/60, 4, 17/61 in: BVerfGE 15, 167 ff., 201
 - 2) Leibholz/Rinck, Grundgesetz Art. 3 Anm. 2; v. Mangoldt/Klein, Grundgesetz Art. 3 Anm. III 1; Hamann/Lenz, Grundgesetz Art. 3 Anm. B 4; BVerfG-Beschluß v. 25.1.1955 - 1 BvR 522/53 in: BVerfGE 4, 143 ff., 155
 - 3) Leibholz/Rinck, Grundgesetz Art. 3 Anm. 2; BVerfG-Beschluß v. 16.5.1961 - 2 BvF 1/60 in: BVerfGE 12, 341 ff., 348; BVerfG-Urteil v. 30.4.1952 - 1 BvR 14, 25, 167/52 in: BVerfGE 1, 264 ff., 276
 - 4) Leibholz/Rinck, Grundgesetz Art. 3 Anm. 2; Schmidt-Bleibtreu/Klein, Grundgesetz Art. 3 Rdnr. 14; BVerfG-Urteil v. 30.4.1952 - 1 BvR 14, 25, 167/52 in: BVerfGE 1, 264 ff., 276; BVerfG-Beschluß v. 16.5.1961 - 2 BvF 1/60 in: BVerfGE 12, 341 ff., 348; BVerfG-Beschluß v. 30.1.1953 - 1 BvR 377/51 in: BVerfGE 2, 118 ff., 119; BVerfG-Beschluß v. 22.1.1959 - 1 BvR 154/55 in: BVerfGE 9, 124 ff., 130
 - 5) BVerfG-Urteil v. 23.10.1951 - 2 BvG 1/51 in: BVerfGE 1, 14 ff., 52

gesetz aufgerichtete wertgebundene Ordnung, an die alle staatliche Gewalt gebunden ist ¹⁾. Vor allem in den verfassungsrechtlichen Grundentscheidungen findet der Willkürbegriff seine positivierte Grundlage, die eine zuverlässige Bestimmung dessen erlaubt, was im Rahmen des Art. 3 als Willkür anzusehen ist ²⁾. Zu diesen verfassungsrechtlichen Grundentscheidungen, die bei der Auslegung des Art. 3 GG heranzuziehen sind, gehört auch die Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG ³⁾.

Der Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG läßt dem Gesetzgeber jedoch einen weiten Spielraum an Gestaltungsfreiheit ⁴⁾. Die Gerichte dürfen ein Gesetz nicht deshalb als gleichheitsverletzend verwerfen, weil sie die politischen Erwägungen des Gesetzgebers nicht teilen ⁵⁾.

Auf dem Gebiet des Steuerrechts enthält Art. 3 Abs. 1 GG den Grundsatz der Steuergerechtigkeit und Steuergleichheit, wonach grundsätzlich jeder nach Maßgabe seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Steuern zahlen muß ⁶⁾. Auch bei der

1) Leibholz/Rinck, Grundgesetz Art. 3 Anm. 5

2) Leibholz/Rinck, Grundgesetz Art. 3 Anm. 5

3) Hamann/Lenz, Grundgesetz Art. 3 Anm. B 4 c

4) Wolff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 223; Leibholz/Rinck, Grundgesetz Art. 3 Anm. 9, 10; Schmidt-Bleibtreu/Klein, Grundgesetz Art. 3 Rdnr. 16; Hamann/Lenz, Grundgesetz Art. 3 Anm. B 4 a; BVerfG-Beschluß vom 17.3.1959 - 1 BvL 39, 44/56 in: BVerfGE 9, 201 ff., 206

5) Wolff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 224; Leibholz/Rinck, Grundgesetz Art. 3 Anm. 10; BVerfG-Urteil v. 17.12.1953 - 1 BvR 323/51, 195/51, 138/52, 283/52, 319/52 in: BVerfGE 3, 162 ff., 162

6) Schmidt-Bleibtreu/Klein, Grundgesetz Art. 3 Rdnr. 18; BVerfG-Beschluß vom 17.1.1957 - 1 BvL 4/54 in: BVerfGE 6, 55 ff., 70

Erschließung von Steuerquellen besitzt der Gesetzgeber weitgehende Gestaltungsfreiheit; er kann sich dabei von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen und steuertechnischen Erwägungen leiten lassen ¹⁾.

Da im Einzelfall die Höhe der Realsteuerhebesätze allein davon abhängt, in welcher Gemeinde sich das Steuerobjekt befindet, könnte man meinen, die Regelung verstoße gegen den Gleichheitssatz in der Ausprägung des Grundsatzes der Steuergerechtigkeit und der Steuergleichheit. Es fragt sich jedoch, ob das Hebesatzrecht der Gemeinden bei den Realsteuern in dem dargelegten Sinne als willkürlich bezeichnet werden kann.

Vom Standpunkt der sog. Äquivalenztheorie muß diese Frage verneint werden. Diese Theorie, die zur Rechtfertigung der Realsteuern als Gemeindesteuern entwickelt und vor allem von Popitz vertreten wurde ²⁾, besagte, daß Grund und Boden sowie der Gewerbebetrieb deshalb von der Gemeinde besteuert werden sollten, weil einerseits der Gemeinde durch diese Steuerobjekte besondere Lasten entstünden, denen andererseits besondere Vorteile für die Realsteuerpflichtigen gegenüberständen. Vom Standpunkt dieser Theorie von Leistung und Gegenleistung würde sich die Hebesatzdifferenzierung von Gemeinde zu Gemeinde so begründen lassen, daß in den Gemeinden mit höheren Hebesätzen den Steuerpflichtigen größere Vorteile verbunden mit schwereren Lasten für die Gemeinde entstünden. Diese Ansicht stößt jedoch auf Bedenken, weil sich im Einzelfall überhaupt nicht feststellen lassen

1) BVerfG-Beschluß vom 30.10.1951 - 1 BvR 833/59 in: BVerfGE 13, 181 ff., 203

2) Popitz, Der Finanzausgleich in: HFW 1. Aufl. Bd. II S. 338 ff., 352 und ders., Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden S. 115/116, 120, 124

wird, ob in Gemeinden mit höheren Hebesätzen die Lasten für die Gemeinde und entsprechende Vorteile gerade für die Realsteuerpflichtigen größer sind als anderswo; die Lasten für die Gemeinde und die entsprechenden Vorteile für die Steuerpflichtigen sind überhaupt nicht quantifizierbar ¹⁾. Verwertbar für die Beantwortung der Frage, ob die unterschiedlichen Realsteuerhebesätze zwischen den Gemeinden als willkürlich anzusehen sind, ist jedoch der Gedanke, daß in den einzelnen Gemeinden überhaupt unterschiedliche Lasten entstehen, und daß diesen Lasten unterschiedliche Vorteile für die Realsteuerpflichtigen entsprechen. Folgt man der Äquivalenztheorie, so wäre der Grund für die Einräumung des Hebesatzrechts darin zu sehen, daß die Gemeinden selbst die Möglichkeit erhalten sollten, die Einnahmen aus den Realsteuern diesen Lasten und Vorteilen anzupassen ²⁾. Entscheidend für die Rechtfertigung unterschiedlicher Hebesätze im Hinblick auf das Willkürverbot des Art. 3 Abs. 1 GG ist jedoch nicht die Äquivalenztheorie, sondern die verfassungsrechtliche Garantie der kommunalen Selbstverwaltung in Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG ³⁾. Grund für die Gewährung des Hebesatzrechts ist, daß der Gesetzgeber die Gemeinden in die Lage versetzen wollte, ihre

1) Timm, Gemeindefinanzen (I) in: HSW Bd. IV S. 299 ff., 303

2) Den Gedanken des Äquivalenzprinzips bemüht ---- der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 13.12.1963 - IV 166/63 S in: BStBl.1964 III S. 47 ff., 50, 51, um die Vereinbarkeit der Lohnsummensteuer mit Art. 3 Abs. 1 GG nachzuweisen; vgl. auch BVerwG-Urteil v. 26.6.1964 - BVerwG VII C 6.64 in: BVerwGE 19, 68 ff., 74

3) Nach BVerfG-Beschluß vom 21.12.1966 - BvR 33/64 in: BVerfGE 21, 54 ff., 68 wäre es mit der Selbstverwaltungsgarantie nicht vereinbar, wenn sich eine Gemeinde bei Wahrnehmung ihrer Rechtsetzungsbefugnisse den Regelungen anderer Gemeinden anzupassen hätte.

Hauptsteuereinnahmen den jeweiligen Ausgaben anzupassen, unabhängig davon, ob diese Ausgaben gerade von Realsteuerpflichtigen verursacht sind oder nicht. Dies geschah letztlich, weil der Gesetzgeber die Bedeutung einer eigenen Finanzverantwortung sehr hoch für die Entfaltung kraftvoller kommunaler Selbstverwaltung veranschlagte ¹⁾. Der Gesetzgeber hat also die Garantie der kommunalen Selbstverwaltung in Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG höher bewertet als die Forderung nach gleichmäßiger Besteuerung im Bundesgebiet, als er den Gemeinden das Realsteuerhebesatzrecht gewährte. Eine solche Bewertung der kommunalen Selbstverwaltung durch den Gesetzgeber kann nicht als willkürlich angesehen werden, da die Selbstverwaltungsgarantie zu den verfassungsrechtlichen Grundentscheidungen und damit zur Wertordnung des Grundgesetzes gehört, an die alle staatliche Gewalt gebunden ist. Wie oben ausgeführt, ist die vom Grundgesetz aufgestellte Wertordnung auch der Maßstab für die Willkürprüfung im Rahmen des allgemeinen Gleichheitssatzes.

Inzwischen hat der Verfassungsgesetzgeber selbst im Zuge der Finanzreform von 1969/70 zur weiteren Verstärkung des Selbstverwaltungsgedankens ²⁾ das Hebesatzrecht der Gemeinden bei den Realsteuern in Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG verfassungsrechtlich abgesichert. Damit hat er unterschiedlich hohe Hebesätze im Bundesgebiet sanktioniert. Er hat sich dabei von triftigen

1) Zur Bedeutung eigener Finanzverantwortung für den Selbstverwaltungsgedanken vgl. Schäfers, Die Festsetzung des Gewerbesteuerhebesatzes, Diss. S. 28-30

2) Begr. zum Finanzreformgesetz - Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 250

finanzpolitischen Erwägungen leiten lassen und sich im Rahmen seines gesetzgeberischen Ermessensspielraumes gehalten. Die Gewährung des Hebesatzrechts verstößt daher nicht gegen das Willkürverbot des Art. 3 Abs. 1 GG. Der Gleichheitsanspruch des Art. 3 Abs. 1 GG besteht somit nur gegenüber der einzelnen Gemeinde als dem nach der Kompetenzverteilung konkret zuständigen Träger der öffentlichen Gewalt ¹⁾. Dieser Forderung ist dadurch Rechnung getragen worden, daß §§ 21 Abs. 2 Satz 1 GrStG und 16 Satz 2 GewStG vorschreiben, daß - abgesehen von der Möglichkeit der Grundsteuermehrbelastung des § 3 EinfGRealStG - die Hebesätze innerhalb des Gemeindegebietes für die einzelnen Steuerarten gleich sein müssen.

Das Realsteuerhebesatzrecht der Gemeinden ist somit nicht wegen Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig ²⁾.

b) Hebesatzrecht der Gemeinden für die Realsteuern und die sozialstaatliche Forderung nach Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit, insbesondere der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse

Das Hebesatzrecht der Gemeinden ermöglicht von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedliche Realsteuerhebesätze. Es könnte daher der Wahrung einheitlicher Lebens- und Wirtschaftsverhältnisse im Bundesgebiet zuwiderlaufen.

Ehe darauf jedoch näher eingegangen werden kann, ist zunächst zu untersuchen, ob es überhaupt

1) BVerfG-Beschluß v. 21.12.1966 - BvR 33/64 in: BVerfGE 21, 54 ff., 68; vgl. auch BVerwG-Urteil v. 7.3.1958 - BVerwG VII C 84.57 in: BVerwGE 6, 247 ff., 263; VGH Karlsruhe, Beschluß v. 30.11.1951 - 3 K 74/51 in DVBl. 1952 S. 282 ff., 284

2) Institut FSt.Brief 118, Das Besteuerungsrecht der Gemeinden S. 67; BVerfG-Beschluß v. 21.12.1966 - BvR 33/64 in: BVerfGE 21, 54 ff., 68

einen allgemein geltenden verfassungsrechtlichen Grundsatz oder eine Forderung nach Wahrung einheitlicher Lebensverhältnisse gibt und welche rechtliche Wirkung gegebenenfalls einem Verstoß gegen diesen Grundsatz oder diese Forderung zukommt.

Die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse wird vom Grundgesetz an zwei verschiedenen Stellen erwähnt. In Art. 72 Abs. 2 Ziff. 3 GG heißt es: "Der Bund hat in diesem Bereich" (der konkurrierenden Gesetzgebung, Art. 72 Abs. 1 GG) "das Gesetzgebungsrecht, soweit ein Bedürfnis nach bundesgesetzlicher Regelung besteht, weil die Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit, insbesondere die Wahrung der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse über das Gebiet eines Landes hinaus sie erfordert."; in diesem Zusammenhang spricht Maunz ¹⁾ von der Einheitswahrungsklausel. In Art. 106 Abs. 3 Satz 4 GG werden Grundsätze für die gesetzliche Festlegung der Anteile von Bund und Ländern an der Umsatzsteuer festgesetzt. In Ziff. 2 heißt es: "Die Deckungsbedürfnisse des Bundes und der Länder sind so aufeinander abzustimmen, daß ein billiger Ausgleich erzielt, eine Überbelastung der Steuerpflichtigen vermieden und die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet gewahrt wird."

In beiden Passagen wird die Forderung nach Wahrung einheitlicher Lebensverhältnisse in genau umrissenem speziellen Zusammenhang aufgestellt. Eine Ausweitung der Wirkung der sog. Einheitswahrungsklausel über diese zwei konkreten Stellen hinaus im Sinne einer allgemein geltenden verfassungsrechtlichen Forderung oder sogar eines verfassungsrechtlichen Grundsatzes erscheint

1) Staatsrecht S. 236

möglich, wenn man die Einheitswahrungsklausel im Zusammenhang mit dem Sozialstaatsprinzip sieht.

Das Sozialstaatsprinzip, das in Art. 20 Abs. 1 GG und in Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG verfassungsrechtlich verankert ist, bedeutet, daß der Staat nach den Grundsätzen der sozialen Gerechtigkeit aufgebaut sein soll ¹⁾. Soziale Gerechtigkeit ist dabei jenes Verteilungsprinzip, das jeder Schicht oder Gruppe in der Bevölkerung die ihr zukommenden Rechte einräumt, insbesondere die wirtschaftliche und kulturelle Lebensfähigkeit auf einem angemessenen Niveau hält ²⁾. Ein solches Verteilungsprinzip, das allen Bevölkerungsgruppen die ihnen zukommenden Rechte einräumen soll, setzt voraus, daß zunächst alle Gruppen grundsätzlich die gleichen oder doch wenigstens vergleichbaren Chancen im wirtschaftlichen Wettbewerb und ein vergleichbares kulturelles Angebot erhalten. Diese Chancengleichheit muß unabhängig von der geographischen Lage des Wohnsitzes innerhalb der Bundesrepublik gewährt werden. Insoweit besteht ein enger Zusammenhang zwischen dem Sozialstaatsprinzip und der Forderung nach Wahrung

1) Maunz, Staatsrecht S. 74; Menger, Der Begriff des sozialen Rechtsstaates im Bonner Grundgesetz in: Recht und Staat Bd. 173 S. 18; Pagenkopf, Kommunalrecht S. 4

2) Maunz, Staatsrecht S. 74; v. Mangoldt/Klein, Grundgesetz Art. 20 Anm. VII 3; Pagenkopf, Kommunalrecht S. 4

einheitlicher Lebensverhältnisse ¹⁾. Der Zusammenhang zwischen Sozialstaatsprinzip und Einheitswahrungsklausel läßt sich dahingehend konkretisieren, daß die Forderung nach Herstellung und Wahrung einheitlicher Lebensverhältnisse der Verwirklichung des Sozialstaatsprinzips dient. Dieser Aufgabe kann diese Forderung nur gerecht werden, wenn sie über die zwei konkreten Passagen der Art. 72 und 106 GG hinaus generell als Ausfluß des Sozialstaatsprinzips gilt.

1) So sieht Wolff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 57 sachlich nicht gerechtfertigte Gegensätze zwischen den Bundesländern als Erschwernisse für die Schaffung eines sozialen Ausgleichs an und deutet damit diesen Zusammenhang zumindest an. Görg, Geschichtliche Entwicklung und gegenwärtige Problematik des kommunalen Finanzsystems in: Kommunale Finanzen, Bd. 8 der Schriftenreihe der Hochschule Speyer S. 7 ff., 10 betrachtet die wenn nicht gleichmäßige, so doch gewissen Mindestanforderungen genügende Erfüllung wichtiger öffentlicher Aufgaben in steuerschwachen Gemeinden als Gebot der Sozialstaatlichkeit. Nach Hettlage, Gestalt und Bedeutungswandel der gemeindlichen Selbstverwaltung in: Ordnung als Ziel, Festgabe für Peter v. Aubel S. 107 ff., 112 und Die Gemeinden in der Finanzverfassung in: AfK 1964 S. 1 ff., 23 bestimmt der Gedanke der Gleichheit das Wesen des modernen Wirtschafts- und Sozialstaats weit mehr als der Gedanke der Freiheit. Auch Pagenkopf, Kommunalrecht S. 4, 79 und Die Finanz- und Steuerpolitik in der 5. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages in: DÖV 1970 S. 299 ff., 304, 305 betont den engen Zusammenhang zwischen dem Verfassungsauftrag zur Herstellung der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse und dem Sozialstaatsprinzip. Vgl. auch Vialon, Haushaltsrecht S. 62 und Institut FSt. Brief 118, Das Besteuerungsrecht der Gemeinden S. 56.

Ehe man die Einheitswahrungsklausel rechtlich qualifizieren kann, ist zunächst darzustellen, welchen Rechtscharakter Lehre und Rechtsprechung dem Sozialstaatsprinzip zuerkannt haben. Die Meinungen darüber gehen auseinander ¹⁾. So wird die Ansicht vertreten, das Sozialstaatsprinzip stelle lediglich einen substanzlosen Blankettbegriff ohne praktisch bedeutsame Rechtsfolgen dar ²⁾ bzw. sei ein proklamierter Verfassungssatz ohne Aktualisierung ³⁾. Die herrschende Lehre bezeichnet demgegenüber das Sozialstaatsprinzip als verfassungsgestaltende Grundentscheidung, also nicht bloß als unverbindlichen Programmsatz des Verfassungsgebers ⁴⁾.

Als verfassungsgestaltende Grundentscheidung hat das Sozialstaatsprinzip vor allem den Charakter einer Auslegungsregel ⁵⁾.

-
- 1) Eingehende Darstellungen bei Gerber, Die Sozialstaatsklausel des Grundgesetzes in: AÖR Bd. 81 S. 1 ff. und Reuss, Die Bedeutung des Sozialstaatsprinzips in: Reuss/Jantz, Sozialstaatsprinzip und soziale Sicherheit, Schriftenreihe der Hochschule Speyer
 - 2) Grewe, Das bundesstaatliche Prinzip des Grundgesetzes in: DRZ 1949 S. 349 ff., 351
 - 3) Ipsen, Über das Grundgesetz S. 10 ff.
 - 4) Wolff, Verwaltungsrecht Bd. III S. 133; v. Mangoldt/Klein, Grundgesetz Art. 20 Anm. VII 2a; Hamann/Lenz, Grundgesetz Einf. S. 64; Heidorn, Finanzzuweisungen und Selbstverwaltungsgarantie, Diss. S. 84; BVerfG-Urteil v. 16.1.1957 - 1 BvR 253/56 in: BVerfGE 6, 32 ff., 41
 - 5) Wolff, Verwaltungsrecht Bd. III S. 136; Bachof, Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates in: VVDStRL 12 S. 37 ff.; v. Mangoldt/Klein, Grundgesetz Art. 20 Anm. VII 2 b; Leibholz/Rinck, Grundgesetz Art. 20 Rdnr. 12; Scheuner, Gemeindeverfassung und kommunale Aufgaben in der Gegenwart in: AfK 1962 S. 149 ff., 154; ders., Die Auslegung verfassungsrechtlicher Leitgrundsätze S. 39; Abendroth, Zum Begriff des demokratischen und sozialen Rechtsstaates im Grundgesetz (Fortsetzung der Fußnote 5) auf Seite 56)

Darüberhinaus wird das Sozialstaatsprinzip von einigen Autoren als unmittelbar geltendes Verfassungsrecht bezeichnet ¹⁾. Im Gegensatz dazu wird die Meinung vertreten, das Sozialstaatsprinzip bedürfe zu seiner Anwendung noch rechtsatzmäßiger Konkretisierung ²⁾.

Im Rahmen dieser Untersuchung ist es nicht erforderlich, zu den einzelnen Meinungen Stellung zu nehmen, da hier nur eine vom Grundgesetz besonders angesprochene Erscheinungsform des Sozialstaatsprinzips, die Einheitswahrungsklausel, zur Diskussion steht. Wie sich aus dem Zusammenhang im Grundgesetz ergibt, wendet sich die Einheitswahrungsklausel vor allem an den Gesetzgeber ³⁾.

(Fortsetzung der Fußnote 5) von Seite 55):

der Bundesrepublik Deutschland in: Geschichte und Politik S. 279 ff., 281; BVerfG-Beschluß v. 19.12.1951 - 1 BvR 220/51 in: BVerfGE 1, 97 ff., 105; BVerfG-Urteil v. 18.11.1954 - 1 BvR 629/52 in: BVerfGE 4, 96 ff., 102; BVerwG-Urteil v. 3.6.1958 - BVerwG V C 313/57 in: NJW 1958 S. 1601; BVerwG-Urteil v. 14.1.1959 - BVerwG V C 617.56 in: BVerwGE 8, 98 ff., 103

- 1) Bachof, Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates in: VVDStRL 12 S. 37 ff., Hamann/Lenz, Grundgesetz Einf. S. 64; Enneccerus/Nipperdey, Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts, Allgemeiner Teil S. 82
- 2) Wolff, Verwaltungsrecht Bd. III S. 134; Leibholz/Rinck, Grundgesetz Art. 20 Rdnr. 12; BVerfG-Beschluß v. 12.11.1958 - 2 BvL 4, 26, 40/56, 1, 7/57 - in: BVerfGE 8, 274 ff., 329; BVerfG-Beschluß v. 3.12.1969 - 1 BvR 624/56 in: DVBl. 1971 S. 58; vergl. auch v. Mangoldt/Klein, Grundgesetz Art. 20 Anm. VII 2a, wonach die Sozialstaatsklausel nicht geltendes Recht darstelle im Sinne von die geltenden Rechtssätze unmittelbar ändernden Vorschriften.
- 3) Art. 72 GG betrifft das Gesetzgebungsrecht des Bundes im Rahmen der konkurrierenden Gesetzgebung, Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Ziff. 2 GG die Verteilung der Umsatzsteuer auf Bund und Länder durch Bundesgesetz.

Sie ist als eine Forderung des modernen Sozialstaats ein Verfassungsauftrag ¹⁾ und somit kein unmittelbar geltendes Recht im Sinne eines Grundrechts. Dem Gesetzgeber muß bei der Erfüllung des Verfassungsauftrages, der Herstellung und Wahrung einheitlicher Lebensverhältnisse, ein Spielraum politischen Ermessens eingeräumt werden ²⁾. Das ergibt sich einmal daraus, daß einheitliche Lebensverhältnisse nicht gleiche Lebensverhältnisse bedeuten können. Die Herstellung total gleicher Lebensverhältnisse im Bundesgebiet ist angesichts der geographischen und strukturellen Unterschiede unerreichbar. Sie kann als etwas tatsächlich Unmögliches auch vom Grundgesetz nicht verlangt werden. Verfassungsauftrag kann deshalb nur sein, einheitliche Lebensverhältnisse in optimalem Umfang herzustellen ³⁾. Was dabei unter optimalem Umfang zu verstehen ist, muß der politischen Wertung des Gesetzgebers überlassen bleiben.

Über diesen Verfassungsauftrag an den Gesetzgeber hinaus ist die Einheitswahrungsklausel als Erscheinungsform des Sozialstaatsprinzips Auslegungsregel für das geltende Recht. Um einheitliche Lebensverhältnisse in optimalem Umfang herzustellen, ist nicht nur erforderlich,

1) Pagenkopf, Kommunalrecht S. 4, 79

2) So auch die ständige Rechtsprechung des BVerfG zur Bedürfnisprüfung im Rahmen des Art. 72 Abs. 2 GG, wonach die Entscheidung des Bundesgesetzgebers nur auf Ermessensfehler hin gerichtlich überprüfbar ist (BVerfG-Beschluß vom 22.4.1953 - 1 BvL 18/52 in: BVerfGE 2, 213 ff., 224; BVerfG-Beschluß vom 15.7.1969 - 2 BvF 1/64 in: BVerfGE 26, 338 ff., 382)

3) Pagenkopf, Kommunalrecht S. 79

die künftige Gesetzgebung entsprechend zu gestalten, sondern auch die bestehenden Gesetze nach diesem Prinzip ausulegen, soweit sie dies zulassen.

Für die Finanzwirtschaft bedeutet die verfassungsrechtliche Forderung nach Schaffung und Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit, insbesondere der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse, daß jeder Staatsbürger, unabhängig von seinem Wohnsitz, bei gleichen Voraussetzungen Anspruch auf gleiche Leistungen hat und unabhängig von der Belegenheit des Steuerobjekts gleich hoch mit öffentlichen Abgaben belastet wird ¹⁾. Annähernd gleiche öffentliche Leistungen und annähernd gleich hohe Belastungen gehören als Aspekte der sozialstaatlichen Forderung nach einheitlichen Lebensverhältnissen untrennbar zusammen. Örtlich unterschiedliche Hebesätze für die Realsteuern widersprechen der Rechts- und Wirtschaftseinheit. Einmal wird bezüglich der Höhe der Steuerhebesätze von Ort zu Ort unterschiedliches Steuerrecht geschaffen; zum anderen haben örtliche Belastungsunterschiede, besonders bei der Gewerbesteuer, ungleiche Wettbewerbsbedingungen für die Wirtschaft zur Folge ²⁾. Das Recht der Gemeinden, eigenverantwortlich Realsteuerhebesätze festzusetzen, verstößt somit gegen die Einheitswahrungsklausel. Andererseits ist dieses Recht der Gemeinden Ausdruck der staatspolitisch begründeten Forderung nach finanzwirtschaftlicher Selbständigkeit der Gemeinden, die sich aus den Grundsätzen einer eigenverantwortlichen gemeindlichen Selbst-

1) vgl. hierzu Institut FSt., Das Besteuerungsrecht der Gemeinden Brief 118 S. 59; Institut FSt., Die große Finanzreform Heft 80 S. 63; Haller, Wandlungen in den Problemen föderativer Staatswirtschaften in: Finanzarchiv NF Bd. 27 S. 249 ff., 268; Franz Klein, Aufgaben und Ziele der Finanzreform in: NJW 1968 S. 1318 ff., 1319; Begründung der Bundesregierung zum Finanzreformgesetz - Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 10, 37; Schmidt-Bleibtreu/Klein, Grundgesetz Art. 105 Rdnr. 1; Fischer-Menshausen, Das Finanzverfassungsgesetz in: DÖV 1956 S. 161 ff., 168

2) vgl. Hettlage, Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung in: VVDStRL Bd. 14 S. 2 ff., 21; Gerloff, Steuerwirtschaftslehre in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 240 ff., 257, 269; Pagenkopf, Die Finanz- und Steuerpolitik in der 5. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages in: DÖV 1970 S. 299 ff., 301; Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 730 ff., 735; Troeger-Gutachten Tz. 338

verwaltung (Art. 28 Abs. 2 GG) ergibt ¹⁾.

Zwischen der Forderung nach Herstellung und Wahrung einheitlicher Lebensverhältnisse und der institutionellen Garantie der kommunalen Selbstverwaltung in Art. 28 Abs. 2 GG besteht ein unlösbarer Widerspruch ²⁾, ein dialektisches Spannungsverhältnis ³⁾, das vom Verfassungsgeber gewollt ist ⁴⁾. In Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG hat der Verfassungsgeber dem einfachen Gesetzgeber die bindende Weisung erteilt, den Gemeinden bei den Realsteuern das Hebesatzrecht einzuräumen. Diese Vorschrift des Grundgesetzes ist nicht isoliert zu betrachten, sondern als Mittel, um der Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG mehr Gewicht zu verleihen und der verschiedenen Sozial- und Wirtschaftsstruktur der Gemeinden Rechnung zu tragen. Der Verfassungsgeber hat also in diesem Falle die Selbstverwaltungsgarantie höher bewertet als die sozialstaatliche Forderung nach Wahrung einheitlicher Lebensverhältnisse. Durch die bindende Weisung in Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG ist der einfache Gesetzgeber bei der Erfüllung des Verfassungsauftrages der Herstellung einheitlicher Lebensverhältnisse in der Ausübung seines politischen Ermessens gebunden.

Das Hebesatzrecht der Gemeinden bei den Realsteuern verstößt somit nicht gegen die sozialstaatliche Forderung nach Herstellung und Wahrung einheitlicher Lebensverhältnisse (Art. 20 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 72 Abs. 2 Ziff. 3 und Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Ziff. 2 GG).

1) vgl. hierzu Heckt, Motive und Ziele der Vorschläge der Finanzreform-Kommission zur Veränderung der Steuerquellenverteilung zwischen Bund, Ländern u. Gemeinden in: Die Finanzreform und die Gemeinden S. 1 ff., 1

2) Pagenkopf, Kommunalrecht S. 5; ders., Die Finanz- und Steuerpolitik in der 5. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages in: DÖV 1970 S. 299 ff., 301; Albers, Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten öffentlichen Hand in: Finanzarchiv Bd. 19 S. 399 ff., 404

3) Hettlage, Die Gemeinden in der Finanzverfassung in: AfK 1964 S. 1 ff., 23

4) Heidorn, Finanzzuweisungen und Selbstverwaltungsgarantie Diss. S. 85 ff.

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß die Einräumung des gemeindlichen Hebesatzrechts bei den Realsteuern nicht gegen die höherrangigen Vorschriften des Grundgesetzes verstößt. Gegen die Rechtmäßigkeit der Ermächtigungsnormen der §§ 16 Satz 1 GewStG und 21 Abs. 1 Satz 3 GrStG in Verbindung mit § 2 Abs. 1 EinfGRealStG und damit des Hebesatzrechts selbst bestehen daher keine Bedenken.

III) Ist das Hebesatzrecht der Gemeinden für die Realsteuern verfassungsrechtlich garantiert?

Nachdem festgestellt wurde, daß das Realsteuerhebesatzrecht der Gemeinden verfassungsmäßig und damit rechtmäßig ist, stellt sich die Frage nach der verfassungsmäßigen Garantie des Hebesatzrechts.

Im zweiten Teil der Studie soll die Frage geprüft werden, ob das Hebesatzrecht der Gemeinden heute in einem modernen Sozialstaat noch zweckmäßig ist. Diese Prüfung ist jedoch nur sinnvoll, wenn zuvor feststeht, ob überhaupt und wenn ja, unter welchen Voraussetzungen das Hebesatzrecht abgeschafft bzw. eingeschränkt werden könnte. Insbesondere ist die Frage von großer Bedeutung, ob eine Abschaffung nur im Wege der Verfassungsänderung, also mit qualifizierter Mehrheit in den gesetzgebenden Organen, möglich wäre oder ob ein einfaches Gesetz ausreichen würde. Wäre das Hebesatzrecht den Gemeinden verfassungsrechtlich garantiert, so bedürfte seine eventuelle Abschaffung unter allen Umständen einer Verfassungsänderung. Der Untersuchung dieses Fragenkreises dient der nun folgende Abschnitt.

1) Realsteuerhebesatzrecht und Selbstverwaltungsgarantie

Das Hebesatzrecht der Gemeinden bei den Realsteuern könnte von der verfassungsrechtlichen Garantie der gemeindlichen Selbstverwaltung im Grundgesetz und in den Verfassungen der Länder mitumfaßt werden und damit selbst auch verfassungsrechtlich garantiert sein. Es ist demnach zunächst die Frage des Verhältnisses des Realsteuerhebesatzrechts zur Garantie der gemeindlichen Selbstverwaltung zu erörtern.

a) Realsteuerhebesatzrecht und die Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG

aa) Begriff und Auslegung der Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG

Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG lautet: "Den Gemeinden muß das Recht gewährleistet sein, alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft im Rahmen der Gesetze in eigener Verantwortung zu regeln." Streitig ist bei Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG bereits der Rechtscharakter dieser Norm: ob es sich dabei um ein Grundrecht ¹⁾, eine institutionelle Garantie ²⁾ oder um eine institutionelle Garantie und wegen der Möglichkeit der Verfassungsbeschwerde der Gemeinden nach § 91 BVerfGG darüber-

1) So z. B. Neuhoff, Kommunale Selbstverwaltung und Bonner Grundgesetz in: DÖV 1952 S. 259 ff.

2) So die weitaus herrschende Meinung von Mangoldt/Klein, Grundgesetz Art. 28 Anm. IV 1a, b; Vorbem. A VI 3c; Maunz/Dürig, Grundgesetz Art. 28 Rdnr. 24; Becker, Kommunale Selbstverwaltung in: HGRr Bd. IV/2 S. 697/8; Müthling, Zur verfassungsrechtlichen Sicherung der Selbstverwaltung in: DÖV 1951 S. 33; Kollmann, Zur verfassungsrechtlichen Sicherung der Selbstverwaltung in: DÖV 1951 S. 145 ff., 146; Ehrensberger, Verfassungsrechtliche Fragen im Grenzgebiet kommunaler Selbstverwaltung und freier Wirtschaft in: DÖV 1956 S. 129 ff., 130; Forsthoff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 493; W. Weber, Staats- und Selbstverwaltung S. 36; BVerfG-Urteil v. 20.3.1952 - 1 BvR 267/51 in: BVerfGE 1, 167 ff., 174; BVerwG-Urteil v. 18.11.1955 - BVerwG II C 180.54 in: BVerwGE 2, 329 ff., 332; BGH-Beschl. v. 3.5.1954 - III Z R 361/52 in: BGHZ 13, 207 ff., 208

hinaus noch um ein subjektiv-öffentliches Recht handelt ¹⁾. Im Grunde hat die Entscheidung dieser Frage für die vorliegende Untersuchung wenig praktische Bedeutung und braucht deshalb hier nicht weiter geprüft zu werden; abzulehnen dürfte jedoch die Ansicht sein, die in Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG ein Grundrecht sieht, schon wegen der räumlichen Trennung vom Grundrechtskatalog.

Hier interessiert vor allem, wie weit der Gesetzesvorbehalt in Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG geht. Schon aus dem Wortlaut dieser Vorschrift geht hervor, daß die kommunale Selbstverwaltung nicht unbeschränkt garantiert ist. Vielmehr steht den Gemeinden das Selbstverwaltungsrecht nur "im Rahmen der Gesetze" zu, mit anderen Worten, die Selbstverwaltungsgarantie kann grundsätzlich durch ein einfaches Gesetz eingeschränkt werden.

Zunächst ist zu klären, auf welche Passage in Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG sich "im Rahmen der Gesetze" bezieht und welcher Gesetzgeber damit gemeint ist.

Zu dem Bezugspunkt der gesetzlichen Regelungsmöglichkeit werden drei Meinungen vertreten: Die Vertreter der herrschenden Meinung beziehen die Worte "im Rahmen der Gesetze" auf die vorhergehenden Worte "alle Angelegenheiten der

1) Nach Pagenkopf, Kommunalrecht S. 52 steht die Selbstverwaltungsgarantie in ihrer Rechtsqualität zwischen einem Grundrecht und einer bloß objektiven Verbürgung; es sei daher gerechtfertigt, sie als qualifizierte institutionelle Garantie zu bezeichnen. Vgl. auch Becker, Die Selbstverwaltung als verfassungsrechtliche Grundlage der kommunalen Ordnung in Bund und Ländern in: HKWP Bd. I S. 11 3 ff., 140; Zuhorn/Hoppe, Gemeindeverfassung S. 48

örtlichen Gemeinschaft" ¹⁾. Hierfür werden sprachliche und sachliche Gründe geltend gemacht ²⁾. In der Literatur findet sich daneben die Auffassung, die Worte "im Rahmen der Gesetze" bezögen sich ausschließlich auf die nachfolgende Passage "in eigener Verantwortung" ³⁾; folglich sei der gemeindliche Aufgabenkreis im Rahmen der örtlichen Gemeinschaft nicht durch Gesetze beschränkbar, sondern nur das Maß der gemeindlichen Verantwortung. Schließlich wird auch die Meinung vertreten, sowohl der Aufgabenkreis als auch das Maß der gemeindlichen Verantwortung sei durch Gesetz beschränkbar, da sich "im Rahmen der Gesetze" sowohl auf

-
- 1) Maunz/Dürig, Grundgesetz Art. 28 Rdnr. 31; von Mangoldt/Klein, Grundgesetz Art. 28 Anm. IV 1 d und Klein, Die Stellung der Gemeinden im Grundgesetz S. I/7; Pagenkopf, Kommunalrecht S. 58; Mithling, Zur verfassungsrechtlichen Sicherung der Selbstverwaltung in: DÖV 1951 S. 169 ff., 170; Köttgen, Gemeindliches Satzungsrecht und Grundgesetz in: DVBl. 1955 S. 449 ff., 450; Keßler, Der Bund und die Kommunalpolitik in: DVBl. 1953 S. 1 ff., 2; Kollmann, Zur verfassungsrechtlichen Sicherung der Selbstverwaltung in: DÖV 1951 S. 145; BVerfG-Urteil vom 20.3.1952 - 1 BvR 267/51 in: BVerfGE 1, 167 ff., 178
 - 2) vgl. etwa Maunz/Dürig, Grundgesetz Art. 28 Rdnr. 31
 - 3) Arndt, Das Bundesverfassungsgericht in: DVBl. 1951 S. 297 ff., 299; Bohley, Die Behandlung der Gemeinden im Grundgesetz und in der Bayrischen Verfassung in: BayBgmstr. 1949 S. 265 und 1950 S. 5f.; Genzer, Was bedeutet der Artikel 28 ? in: Der Städtetag 1950 S. 314 ff., 316; Neuhoff, Kommunale Selbstverwaltung und Bonner Grundgesetz in: DÖV 1952 S. 259 ff.; Ipsen, Gemeindliche Personalhoheit unter Selbstverwaltungsgarantie in: DÖV 1955 S. 225 ff., 227; W. Weber, Staats- und Selbstverwaltung S. 49; Grafe, Gemeindliche Personalhoheit unter Selbstverwaltungsgarantie in: DÖV 1955 S. 650

"alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft" als auch auf "in eigener Verantwortung" beziehe ¹⁾. Die zuletzt dargestellte Auslegungsmöglichkeit dürfte vorzuziehen sein; versteht man "alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft" im Sinne der Universalität des gemeindlichen Wirkungskreises ²⁾, muß es im Interesse der staatlichen Gemeinschaft möglich sein, diesen universalen Aufgabenkreis durch Gesetz einzuschränken. Wenn die Beschränkung des gemeindlichen Aufgabenbereichs durch Gesetz möglich ist, muß es erst recht zulässig sein, das Maß gemeindlicher Verantwortung bei den den Gemeinden verbliebenen Aufgaben durch Gesetz einzuschränken, da dies den vergleichsweise milderen Eingriff in die kommunale Selbstverwaltung darstellen würde. Es lassen sich also sowohl die Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft als auch das Maß eigener Verantwortung der Gemeinden durch Gesetz einschränken.

Das kann sowohl durch einfaches Landes- als auch durch einfaches Bundesgesetz geschehen. Da dem Bund auf dem Gebiet des Kommunalrechts keine Gesetzgebungskompetenz eingeräumt ist und daher grundsätzlich die Länder nach Art. 70 Abs. 1 GG allein für die Gesetzgebung zuständig sind, ließe sich die Meinung vertreten, hier komme nur ein Landesgesetz als Gesetz im Sinne von Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG in Betracht. Hier ist jedoch die herrschende Auffassung vorzuziehen, die davon ausgeht, daß sich die Verpflichtung des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG auch an den

1) Laforet, Verwaltung und Ausführung der Gesetze nach dem Bonner Grundgesetz in: DÖV 1949 S. 221 ff., 222; Geller/Kleinrahm/Fleck Art. 78 nwlV Anm. 6a; Stern in: BK Art. 28 Rdnr. 104, 114; Gönnenwein, Gemeinderecht S. 49 ff.; BVerwG-Urteil vom 22.11.1957 - BVerwG VII C 69.57 in: BVerwGE 6, 19

2) vgl. z. E. Becker, Kommunale Selbstverwaltung in: HGrR Bd. IV/2 S. 717

Bund wendet ¹⁾, da dem Bund, etwa auf dem Gebiet des Finanzrechts ²⁾, tatsächlich doch Einwirkungsmöglichkeiten auf das Kommunalrecht gegeben sind. Bei der Passage "im Rahmen der Gesetze" in Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG ist also sowohl der Bundes- als auch der Landesgesetzgeber gemeint.

Jeder gesetzliche Eingriff hat jedoch die sogenannte Wesensgehaltssperre zu beachten, d. h. daß auch mittels eines Gesetzes grundsätzlich nicht in den Wesensgehalt der kommunalen Selbstverwaltung eingegriffen werden darf ³⁾. Damit soll verhindert werden, daß die Institution der Selbstverwaltung zur Disposition des einfachen Gesetzgebers steht. Stützt sich die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 20. 3. 1952 - das sog. Offenbach-Urteil ⁴⁾ - ausdrücklich auf die Entscheidung des Staatsgerichtshofs für das Deutsche Reich vom 10. 12. 1929 zu Art. 127 WRV und zitiert daraus: "Sie" (die Landesgesetzgebung) "darf daher dieses Recht" (der Selbstverwaltung) "nicht aufheben und die Verwaltung der Gemeindeangelegenheiten nicht den Staatsbehörden übertragen. Sie darf die Selbstverwaltung auch nicht derart einschränken, daß sie innerlich ausgehöhlt wird, die Gelegenheit zu kraftvoller Betätigung ver-

1) v. Mangoldt/Klein, Grundgesetz Art. 28 Anm. IV 1 b; Maunz/Dürig, Grundgesetz Art. 28 Rdnr. 34; Stern in BK Art. 28 Rdnr. 118; Pagenkopf, Kommunalrecht S. 57; Augustin, Zur Frage der verbundenen Steuerwirtschaft zwischen Bund, Ländern und Gemeinden in: DÖV 1953 S. 709 ff., 710; Arndt, Das Bundesverfassungsgericht in: DVBl. 1951 S. 299; BVerfG-Urteil v. 20.3.1952 - 1 BvR 267/51 in: BVerfGE 1, 167 ff., 173

2) Keßler, Der Bund und die Kommunalpolitik in: DVBl. 1953 S. 1

3) absolut herrschende Meinung, z.B. von Mangoldt/Klein, Grundgesetz Art. 28 Anm. IV 1 d S. 708; Maunz/Dürig, Grundgesetz Art. 28 Rdnr. 32; BVerfG-Urteil v. 20.3.1952 - 1 BvR 267/51 in: BVerfGE 1, 167; BVerfG-Beschl. v. 29.4.1958 - 2 BvL 25/56 in: BVerfGE 7, 358

liert und nur noch ein Schattendasein führen kann ...". Der Verhinderung dieser allmählichen Aushöhlung der Selbstverwaltungsgarantie, eine Gefahr, die wesentlich näher liegt als die der völligen Abschaffung, dient die Lehre von der Wesensgehaltssperre. Ob sich diese Lehre auf die analoge Anwendung der entsprechenden Vorschrift über die Grundrechte, Art. 19 Abs. 2 GG ¹⁾ gründet oder ob sie ihren Ursprung in der Lehre von der institutionellen Garantie der kommunalen Selbstverwaltung hat ²⁾, kann hier offen bleiben, da die Entscheidung dieser Frage kaum praktische Auswirkungen hat.

Entscheidend für die Auslegung des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG und seiner Einschränkungsmöglichkeit ist die Frage, wie der Wesensgehalt definiert und abgegrenzt werden kann. Eine enumerative Aufzählung von Bestandteilen, die zum Wesensgehalt gehören ³⁾, wird dabei nicht versucht.

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist bei der Bestimmung des Wesensgehalts vor allem die historische Entwicklung der kommunalen Selbstverwaltung in Deutschland zu berücksichtigen. "Bei der Bestimmung dessen, was zu dem Bereich gehört, der durch die Verfassung gegen jede gesetzliche Schmälerung gesichert ist, muß der geschichtlichen Entwicklung und den verschiedenen historischen Erscheinungsformen der Selbstverwaltung Rechnung getragen

1) so etwa v. Mangoldt/Klein, Grundgesetz Art. 28 Anm. IV 1 d

2) so z. B. Stern in BK Art. 28 Rdnr. 120; Becker, Kommunale Selbstverwaltung in: HGR R Bd. IV/2 S. 673 ff., 721

3) Einen Versuch in dieser Richtung macht etwa Bayern in seiner Landesverfassung, s. Art. 83 Abs. 1 BayLV v. 2.12.1946 in: Bay. Gesetz- und Verordnungsblatt 1946 S. 333

werden" ¹⁾. Andererseits legt das Bundesverfassungsgericht dar: "Die Gesamtheit der Normen und Grundsätze, die den historisch gewordenen Begriff der Selbstverwaltung ausmachen, kann nicht in dem Sinne als unabänderlich gelten, daß sie in keiner Hinsicht und zu keiner Zeit in ihrem Bestande angetastet werden dürfen. Gewiß ist ein bestimmter Kern der Selbstverwaltung gegen jede Schmälerung gesichert. Aber es gibt Erscheinungsformen der Selbstverwaltung, die sich in besonderen Notlagen gewisse Einschränkungen gefallen lassen müssen" ²⁾. Das Bundesverfassungsgericht verlangt nicht, daß auf jeden Fall Voraussetzung eines solchen Eingriffs eine besondere Notlage sei. Es führt vielmehr aus, daß der Maßstab, der an den Eingriff anzulegen sei, in Notlagen ein anderer sei als in ruhigen Zeiten. Zu fordern sei lediglich, daß solche ungewöhnliche Eingriffe in der Form des Gesetzes vorgenommen und daß sie auf das zeitlich und sachlich unbedingt Notwendige begrenzt würden ³⁾. In dem Beschluß vom 21. 5. 1968 ⁴⁾ wendet sich das Bundesverfassungsgericht gegen eine allzu historisierende Betrachtungsweise. Die Bezugnahme auf die historisch begründete Gestaltung der Selbstverwaltung bedeute nicht, daß eine neue Einrichtung schon deshalb nicht hingenommen werden könne, weil sie neu und ohne Vorbild sei. Eine vernünftige Fortentwicklung des überkommenen Systems sei sicherlich nicht ausgeschlossen.

1) BVerfG-Beschluß vom 26.11.1963 - 2 BvL 12/62
in: BVerfGE 17, 172 ff., 181. Vgl. auch
BVerfG-Beschluß vom 12.7.1960 - 2 BvR 373,
442/60 in: BVerfGE 11, 266 ff., 274

2) BVerfG-Urteil vom 20.3.1952 - 1 BvR 267/51
in: BVerfGE 1, 167 ff., 178

3) BVerfG-Urteil vom 20.3.1952 a.a.O.

4) BVerfG-Beschluß vom 21.5.1968 - 2 BvL 2/61
in: BVerfGE 23, 353 ff., 367

Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet zunächst zwischen zwei Schutzzonen der Selbstverwaltung, einer ersten Zone, die man als Grenz- oder Randbereich bezeichnen kann ¹⁾ und die grundsätzlich der freien Regelung durch den Gesetzgeber unterliege, und der Zone des Wesensgehalts. Dieser zweite Bereich wird nach Meinung des Bundesverfassungsgerichts weitgehend dadurch umgrenzt, was den historisch gewachsenen Begriff der Selbstverwaltung ausmacht. Diese zweite Zone, der Wesensgehalt gemeindlicher Selbstverwaltung, sei nun wiederum zu unterteilen. Da gebe es als Teil des Wesensgehalts einmal den absolut geschützten Kernbereich, der in keiner Hinsicht und zu keiner Zeit angetastet werden dürfe. Andererseits gebe es Erscheinungsformen der Selbstverwaltung, die zum Bereich des Wesensgehalts gehörten, und die durch Gesetz eingeschränkt werden könnten, wenn der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in dem Sinne beachtet werde, daß der Eingriff auf das zeitlich und sachlich unbedingt Notwendige begrenzt werde ²⁾.

Das Bundesverwaltungsgericht ³⁾ stellt bei seiner Abgrenzung darauf ab, was von dem Recht der Selbstverwaltung nach dem Eingriff noch übrig bleibe. Der Kern des Selbstverwaltungsrechts sei danach nicht verletzt, wenn den Gemeinden die Erledigung der Masse der Aufgaben belassen werde, die ihrem Wesen nach Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft seien, und wenn den Gemeinden, von Ausnahmen abgesehen, die weitgehend durch das Herkommen bestimmt würden, die Führung der Geschäfte unter eigener Verantwortung über-

1) Pagenkopf, Kommunalrecht S. 58

2) Ähnlich Pagenkopf, Kommunalrecht S. 58

3) BVerwG-Urteil vom 22.11.1957 - BVerwG VII 6 69.57 in: BVerwGE 6, 19 ff.

lassen bleibe. Eine Schmälerung des Aufgabenbereichs und ein Abgehen vom Grundsatz der eigenverantwortlichen Verwaltung dürften ausschließlich durch Gesetz, beim Vorliegen eines Notstandes und unter Beschränkung auf das zeitlich und sachlich Notwendige angeordnet werden. Ein Notstand liegt nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts bereits vor, wenn bei Abwägung aller Umstände eine in das Selbstverwaltungsrecht eingreifende Regelung dringlich und nicht aufschiebbar sei. Das zeitlich und sachlich Notwendige wird vom Bundesverwaltungsgericht mit dem sachlich Gebotenen gleichgesetzt ¹⁾.

Nach Meinung des nordrhein-westfälischen Verfassungsgerichtshofes ²⁾ liegt ein Eingriff in den Wesensgehalt schon dann vor, wenn die wesensmäßige Geltung und Entfaltung des Selbstverwaltungsrechts in seinem bei Erlaß der Verfassung bestehenden Umfange stärker eingeschränkt werde, als dies der sachliche Grund, der zu dem Eingriff geführt habe, zwingend gebiete.

In der Literatur wird vor allem betont, daß Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG keine status-quo- oder Bestandsgarantie des Bildes kommunaler Selbstverwaltung enthalte, wie es bei Verabschiedung des Grundgesetzes sich darstellte ³⁾. Keinesfalls dürfe die Selbstverwaltung mit dem Wesenskern identifiziert werden, der vom Grundgesetz besonders geschützt sei ⁴⁾. Vielmehr komme Art. 28 GG nur die Funktion einer Garantie von Mindestanforder-

1) o. a. Urteil BVerwGE 6 S. 27

2) nwVG-Entscheidung vom 7.7.1965 - VG 5/55
in: DÖV 1956 S. 696 ff., 697

3) Stern in BK Art. 28 Rdnr. 87; Maunz/Dürig, Grundgesetz Art. 28 Rdnr. 33; von Mangoldt/Klein, Grundgesetz Art. 28 Anm. IV 1 f; Ehrensberger, Verfassungsrechtliche Fragen im Grenzgebiet kommunaler Selbstverwaltung und freier Wirtschaft in: DÖV 1956 S. 129 ff., 130; Forsthoff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 497

4) Becker, Kommunale Selbstverwaltung in: HGR Bd. IV/2 S. 673 ff., 698

nissen zu, deren Bewahrung für die Verfassungsstruktur, die allgemeine Aufgabenerfüllung und die Staatsgestaltung nicht minder wesentlich sei als für die dem Staat eingegliederten Gebietskörperschaften ¹⁾. Die Auslegung der Gewährleistung kommunaler Selbstverwaltung müsse die Möglichkeit offenlassen, Wandlungen Rechnung zu tragen, die das Bild kommunaler Selbstverwaltung in Zukunft erfahren könnte ²⁾. Die Kritik richtet sich daher vor allem gegen eine allzu sehr historisierende Betrachtungsweise bei der Bestimmung des Wesensgehalts kommunaler Selbstverwaltung durch die Rechtsprechung ³⁾. Eine Lösung in diesem Konflikt der historischen Betrachtungsweise einerseits und der Notwendigkeit andererseits, das Bild kommunaler Selbstverwaltung für mögliche Wandlungen offen zu halten, bietet vor allem Stern ⁴⁾. Seine Formel lautet: "Der Wesensgehalt ist das Essentiale, das man aus einer Institution nicht entfernen kann, ohne deren Struktur und Typus zu verändern" ⁵⁾. Bei jedem Eingriff sei folglich zu prüfen, ob das charakteristische Erscheinungsbild der deutschen Gemeinden als einer Selbstverwaltungseinheit in ihrem typischen Gepräge getroffen sei. Diese typusbestimmenden Elemente seien durch historische Betrachtungsweise zu ermitteln, jedoch nicht allein dadurch. Ebenso stark sei das aktuelle Leitbild maßgebend, sofern es sich um typusbestimmende Erscheinungen handle ⁶⁾.

1) Becker, a. a. O.

2) Daß auch das Bild der Selbstverwaltung zeitlichen Wandlungen zugänglich sein müsse, betonen Maunz/Dürig, Grundgesetz Art. 28 Rdnr. 33; von Mangoldt/Klein, Grundgesetz Art. 28 Anm. IV 1 f; Neuhoß, Kommunale Selbstverwaltung und Bonner Grundgesetz in: DÖV 1952 S. 259 ff., 263

3) Stern in BK Art. 28 Rdnr. 87, 88

4) Stern in BK Art. 28 Rdnr. 87, 88, 123, 124

5) a. a. O. Rdnr. 123

6) a. a. O. Rdnr. 124

Bei diesen hier dargestellten Möglichkeiten, den Wesensgehalt der institutionellen Garantie der kommunalen Selbstverwaltung (Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG) zu bestimmen, vermißt man jedoch den Hinweis darauf, daß Art. 28 GG nicht allein dasteht, sondern in das Gefüge des Grundgesetzes eingebettet ist. Es ist daher nur logisch, Art. 28 GG nicht isoliert zu betrachten, sondern den Zusammenhang zu anderen Normen des Bonner Grundgesetzes herzustellen und zu versuchen, aus dem Verhältnis der Selbstverwaltungsgarantie zu anderen Grundgesetzevorschriften Anhaltspunkte für die Auslegung des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG zu gewinnen. Einen Ansatzpunkt in dieser Richtung gab immerhin das Bundesverfassungsgericht ¹⁾, als es die Möglichkeit andeutete, daß auch andere Normen des Grundgesetzes ihrem Inhalt nach geeignet seien, das verfassungsrechtliche Bild der Selbstverwaltung mitzubestimmen.

Als eine solche verfassungsrechtliche Norm, die geeignet sein könnte, das verfassungsrechtliche Bild der Selbstverwaltung mitzubestimmen, bietet sich das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 2 GG) an mit seiner Ausprägung, dem Verfassungsauftrag zur Herstellung bzw. Wahrung einheitlicher Lebensverhältnisse im Bundesgebiet ²⁾. Der Grund dafür, das Sozialstaatsprinzip mit seiner Forderung einheitlicher Lebensverhältnisse in Zusammenhang mit dem Selbstverwaltungsgedanken zu sehen, liegt in dem grundlegenden Wandel, den die Idee der kommunalen Selbstverwaltung in den letzten Jahrzehnten erfahren hat ³⁾.

1) BVerfG-Urteil vom 20.3.1952 - 1 BvR 267/51
in: BVerfGE 1, 167 ff., 181

2) Zum Verhältnis Sozialstaatsprinzip - Herstellung bzw. Wahrung einheitlicher Lebensverhältnisse siehe oben S. 53, 54

3) Dazu ausführlich Heidorn, Finanzzuweisungen und Selbstverwaltungsgarantie Diss. S. 77-81

Das Recht der gemeindlichen Selbstverwaltung ist einmal aus dem Gedanken der Freiheit der Bürgerschaft gegenüber dem monarchischen Obrigkeitsstaat hervorgegangen ¹⁾. Die Gemeinde ist jedoch jetzt nicht mehr als genossenschaftlicher und in der Gesellschaft verwurzelter Verband anzusehen, der im Affront gegenüber dem Staat entstanden ist ²⁾.

In einem demokratischen Staatswesen, das letztlich vom Willen des Volkes getragen ist, können Gemeinde und Staat nicht durch grundrechtliche Entgegensetzungen einander gegenübergestellt konstruiert werden ³⁾, sondern es muß versucht werden, eine institutionelle Synthese zwischen Staat und Gemeinde herzustellen ⁴⁾. Die gesellschaftliche und wirtschaftliche Struktur unserer Gemeinwesen hat sich immer mehr von dem überlieferten Wertgehalt der gemeindlichen Selbstverwaltung als dem Mittelpunkt bürgerschaftlicher Selbstverantwortung entfernt ⁵⁾.

Bestimmend für das Bild der Gemeinde in unserer Zeit ist vielmehr immer stärker die Aufgabe der Gemeinde als Leistungsträger bei der Befriedigung allgemeiner Lebensbedürfnisse unter anderem für Versorgung, Verkehr und Volksgesundheit, kurz bei den Aufgaben der Daseinsvorsorge geworden ⁶⁾. Aus dieser Entwicklung resultiert zwangsläufig, daß der Bürger Vergleiche zwischen den Leistungen der

1) Heidorn a.a.O. S. 80

2) Stern in BK Art. 28 Rdnr. 70

3) Stern a.a.O.; auch nach Meyer, die Finanzverfassung der Gemeinden S. 28 war die alte Frontstellung der gemeindlich-bürgerschaftlichen Eigenrechte gegenüber dem monarchisch-konstitutionellen Staat und seiner Bürokratie mit der Demokratisierung des Staates überflüssig geworden.

4) Köttgen, Die Gemeinde und der Bundesgesetzgeber S. 13 ff.

5) Heidorn a.a.O. S. 81

6) Forsthoff, Die Daseinsvorsorge und die Kommunen S. 6 f., 16 f., 24 f.

einzelnen Gemeinden anstellt und auf weitgehend gleichen Leistungen der Gemeinden besteht ¹⁾. Er erkennt nicht mehr an, daß Umfang und Inhalt gemeindlicher Leistungen von Größe und damit auch von Finanzkraft der Gemeinden bestimmt werden ²⁾. Hettlage ³⁾ kommt daher zu dem Ergebnis, daß der Gedanke der Gleichheit, der das Wesen des modernen Wirtschafts- und Sozialstaats weit mehr bestimmt als der Gedanke der Freiheit, in steigendem Maße auch die Tätigkeit der Gebietskörperschaften erfasse.

Aus diesem Bedeutungswandel des überkommenen Selbstverwaltungsbegriffes resultiert, daß auch die Auslegung der verfassungsrechtlichen Gewährleistung der gemeindlichen Selbstverwaltung neu zu überdenken ist. Bei der Abgrenzung des Wesensgehaltes darf der Gegensatz zwischen der Garantie gemeindlicher Selbstverwaltung einerseits und dem Sozialstaatsprinzip mit seiner Forderung nach möglichst einheitlichen Lebensverhältnissen andererseits nicht unberücksichtigt bleiben ⁴⁾. Vor allem Hettlage ⁵⁾ weist auf die wachsende Bedeutung dieses dialektischen Gegensatzes hin. Wie bereits oben ⁶⁾ ausgeführt wurde, kommt dem Sozial-

1) Vgl. etwa Haller, Wandlungen in den Problemen föderativer Staatswirtschaften in: Finanzarchiv NF Bd. 27, 1968 S. 249 ff., 267; Pagenkopf, Gegenwartprobleme der Gemeindefinanzwirtschaft, Institut FSt. Heft 67 S. 12, wonach diese Tendenzen bereits seit dem Ausgang des 1. Weltkrieges zu verzeichnen seien und zu den Erfordernissen des modernen Staates auch im örtlichen Bereich weitgehend einheitliche Leistungen gehörten.

2) Peters, Wandlungen der Selbstverwaltung in: Kommunalwirtschaft 1958 S. 438 ff., 440

3) Gestalt- und Bedeutungswandel der gemeindlichen Selbstverwaltung seit 1919 in: Ordnung als Ziel S. 107 ff., 112; ders., Die Gemeinden in der Finanzverfassung in: AfK 1964 S. 1 ff., 23

4) Dazu ausführlich Heidorn, Finanzzuweisungen und Selbstverwaltungsgarantie Diss. S. 85-89

5) Hettlage, Die Gemeinden in der Finanzverfassung in: AfK 1964 S. 1 ff., 23

6) S. 55 ff.

staatsprinzip der Rang einer verfassungsgestaltenden Grundentscheidung zu, an der die Wirksamkeit aller Rechtsnormen zu messen ist. Aus dieser Feststellung läßt sich allerdings noch nichts Konkretes über das Verhältnis zwischen beiden Prinzipien sagen. Es scheint jedoch, als seien Sozialstaatsprinzip und Selbstverwaltungsgarantie letztlich unvereinbare Gegensätze; das Sozialstaatsprinzip verlangt möglichst gleiche Lebensverhältnisse im gesamten Bundesgebiet, und die Selbstverwaltungsgarantie will gerade das Eigenleben aller Gemeinden garantieren und nimmt deshalb Unterschiede in den Daseinsbedingungen von Gemeinde zu Gemeinde in Kauf, ja erhebt sie geradezu zum Ziel ¹⁾. Dieser unüberbrückbar scheinende Gegensatz darf freilich nicht dazu führen, einem dieser beiden sich gegenüberstehenden Pole derart den Vorrang einzuräumen, daß das dann unterliegende Prinzip als verfassungswidrig angesehen werden und durch Grundgesetzänderung nach Art. 79 GG eliminiert werden müßte. Ein unlösbares Spannungsverhältnis dieser Art besteht zwischen Selbstverwaltungsgarantie und Sozialstaatsprinzip nicht ²⁾. Vielmehr muß versucht werden, zu einem Ausgleich zwischen den widerstrebenden Grundsätzen zu gelangen. Eine solche Lösung liegt im Sinn des Grundgesetzes, das auch an anderen Stellen einen unüberbrückbar scheinenden Gegensatz aufstellt - als weiteres Beispiel sei hier noch der Begriff des "sozialen Bundesstaates" in Art. 20 Abs. 1 GG genannt ³⁾ - und damit seine Interpreten zur Schaffung einer Synthese aus den gegensätzlichen Prinzipien zwingt.

1) vgl. etwa Neumark, Probleme und Aspekte einer Finanzreform in: Die Finanzreform und die Gemeinden, Schriftenreihe des Vereins für Kommunalwissenschaften Bd. 14 S. VII ff., XV

2) Heidorn a.a.O. S. 87; Becker, Die Ausführung von Bundesgesetzen durch Gemeinden und Gemeindeverbände in: BayVBl. 1961 S. 65 ff., 70

3) Heidorn a.a.O. S. 87

Ebenso muß auch hier verfahren werden. Es muß versucht werden, Selbstverwaltungsgedanken und Sozialstaatsprinzip miteinander in Einklang zu bringen. Einerseits steht die Verwirklichung des Sozialstaatsprinzips unter der grundgesetzlichen Effektivität der Selbstverwaltungsgarantie ¹⁾. Andererseits muß aber auch die Selbstverwaltungsgarantie im Lichte des Sozialstaatsprinzips mit seinem Postulat möglichst einheitlicher Lebensverhältnisse gesehen werden.

Als praktische Folge dieser Erkenntnis ergibt sich die Notwendigkeit, die Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG im Hinblick auf die Bedeutung des Sozialstaatsgedankens auszulegen ²⁾. Als Ansatzpunkt bietet sich hierbei der Begriff des Wesensgehalts an, dessen genaue Abgrenzung ohnehin der Auslegung bedarf. Da sich das Bild der deutschen Selbstverwaltung in den letzten Jahrzehnten entscheidend gewandelt hat und der traditionelle Begriff der Selbstverwaltung, wie oben dargestellt, nicht mehr dem aktuellen Bild der Gemeinde als Träger der Daseinsvorsorge entspricht, wird die herrschende allzusehr historisierende Betrachtungsweise den Forderungen des Sozialstaats nicht mehr gerecht. Daher ist die oben dargestellte Ansicht Sterns, der historische Gesichtspunkte grundsätzlich mit dem aktuellen Bild der Selbstverwaltung bei der Bestimmung des Wesensgehalts gleichstellt ³⁾, vorzuziehen.

1) Becker a.a.O. S. 70

2) Auch nach Patzig, Der kommunale Finanzausgleich in: Verwaltungsgesetze des Bundes und der Länder Bd. II - Ergänzungsband Teil B I E c kann man den Konflikt zwischen Sozialstaatsprinzip und Selbstverwaltungsgarantie nur lösen, indem man Art. 28 Abs. 2 GG unter Beachtung des Sozialstaatsgedankens und der verfassungsrechtlichen Forderung nach Wahrung der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse auslegt.

3) Stern in BK Art. 28 Rdnr. 124. In dieser Richtung auch BVerfG-Beschluß v. 21.5.1968 - 2 BvL 2/61 in: BVerfGE 23, 353 ff., 367, der eine vernünftige Fortentwicklung des überkommenen Systems gemeindlicher Selbstverwaltung ausdrücklich zuläßt.

Eine weitgehende Berücksichtigung der Anforderungen des Sozialstaatsprinzips bei der Bestimmung des Wesensgehalts von Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG ist darüberhinaus möglich, wenn man der oben dargestellten Subtraktionsmethode des Bundesverwaltungsgerichts folgt und jeweils prüft, was nach dem gesetzlichen Eingriff den Gemeinden noch an eigenverantwortlicher Selbstverwaltung bleibt, und auf Grund dieser Prüfung feststellt, ob der Wesensgehalt beachtet ist oder nicht. Die Beachtung des Sozialstaatsgedankens macht es jedoch erforderlich, den Wesensgehalt im Sinne einer Mindestgarantie eng auszulegen, wie es von Becker ¹⁾ vorgeschlagen wird. Entscheidend wird sein müssen, ob nach dem Eingriff im Interesse der sozialstaatlichen Forderung nach einheitlichen Lebensverhältnissen der Gemeinde noch genügend Spielraum zu eigenverantwortlicher Betätigung verbleibt. Als Maßstab dafür müssen gleichermaßen das traditionelle und das aktuelle Bild deutscher Selbstverwaltung herangezogen werden. Mit dieser Auslegung kann man der Forderung des Grundgesetzes nach einem Kompromiß zwischen Selbstverwaltungsgarantie und Sozialstaatsprinzip gerecht werden.

- bb) Stand der Meinungen zu der Frage, inwieweit die gemeindliche Finanz- und Steuerhoheit durch Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG garantiert sind

Bevor nun an Hand der soeben gewonnenen Auslegungsmaximen des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG untersucht werden kann, ob durch die Selbstverwaltungsgarantie auch das Realsteuerhebesatzrecht mit garantiert ist, ist es erforderlich, die Auffassungen darzulegen, die zu der Frage vertreten werden, inwieweit die gemeindliche Finanz- und Steuerhoheit in Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG garan-

1) Becker, Kommunale Selbstverwaltung in: HGRR Bd. IV/2 S. 673 ff., 698

tiert sind, da ja die Hebesatzkompetenz einen Teil dieser Befugnisse darstellt.

Die Rechtsprechung hat sich bisher nur vereinzelt mit dem Problem befaßt, inwieweit den Gemeinden eine Finanzhoheit garantiert ist, da die verfassungsrechtlichen Normierungen in Bezug auf die Finanzhoheit sehr unbestimmt sind ¹⁾. Die Rechtsprechung erkennt an, daß die Finanzhoheit ein Wesensbestandteil der kommunalen Selbstverwaltung sei ²⁾. Bezüglich der Einnahmen wird dabei unter dem verfassungsrechtlich gemäß Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG garantierten Inhalt der Finanzhoheit verstanden, daß die Gemeinden mit eigenen Einnahmen so ausreichend auszustatten seien und daß der Finanzausgleich so zu gestalten sei, daß die finanzielle Lebensfähigkeit der Gemeinden und Gemeindeverbände gesichert sei ³⁾. Die Gemeinden müßten über ein gewisses Volumen eigener Einkünfte steuerlicher oder sonstiger Art im Rahmen der gemeindewirtschaftlichen Bestimmungen selbstverantwortlich verfügen können ⁴⁾. Weitergehende Gewährleistungen finanzieller Eigenverantwortung werden nicht auf die Selbstverwaltungsgarantie, sondern allenfalls auf die finanzverfassungsrecht-

1) Wixforth, Die gemeindliche Finanzhoheit und ihre Grenzen S. 7

2) BVerwG-Beschluß vom 11.11.1960 - BVerwG I B 81/60 in: NJW 1961 S. 619; nwVGH-Urteil vom 7.7.1956 - VGH 5/55 in: DÖV 1956 S. 696; nwVGH-Entscheidung vom 23.3.1964 - VGH 9/62 in: KStZ 1964 S. 124 ff., 125

3) bayVGH-Entscheidung vom 18.1.1952 - Vf 97 VII 50 in: DÖV 1952 S. 278 ff., 279; bayVGH-Entscheidung vom 3.6.1959 - Vf 1, 24 - VII - 52 in: DÖV 1959 S. 701 ff., 702

4) nwVGH-Entscheidung vom 23.3.1964 - VGH 9/62 in: KStZ 1964 S. 124 ff., 125

lichen Bestimmungen der Landesverfassungen gestützt ¹⁾.

Auch die Rechtslehre geht allgemein von der Finanzhoheit als Wesensbestandteil der kommunalen Selbstverwaltung aus ²⁾. Die Auffassungen über den Inhalt des durch Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG geschützten Begriffs der Finanzhoheit gehen jedoch auseinander.

Sattler ³⁾ teilt die Finanzhoheit in eine sog. Einnahmen- und eine Ausgabenhoheit auf. Die Ausgabenhoheit gehört Sattlers Ansicht nach zum geschützten Wesensgehaltsbereich des Art. 28 ⁴⁾. Ausgabenhoheit bedeute dabei, daß die Gemeinden nicht für jede einzelne zu bewältigende Aufgabe die erforderlichen Mittel zugewiesen erhielten, sondern daß jede Gemeinde vom Staat eine bestimmte Finanzmasse en bloc erhalte, über die sie grundsätzlich frei verfügen könne ⁵⁾. Während Sattler die Ausgabenhoheit im Hinblick auf die den Gemeinden gewährte Allzuständigkeit zum Wesensgehalt zählt, ist er der Ansicht, die institutionelle Garantie der Selbstverwaltung erstrecke sich nicht auf ein selbständiges Steuererhebungs-

1) Vgl. etwa bayVGH-Entscheidung vom 3.6.1959 - Vf 1, 24 - VII - 52 in: DÖV 1959 S. 701 ff., 702. Auf die entsprechende Bestimmung der nwlV Art. 79 wird unten auf S. 104 eingegangen.

2) von Mangoldt/Klein, Grundgesetz Art. 28 Anm. IV 1 d; Geller/Kleinrahm/Fleck nwlV Art. 78 Anm. 5f; Weber, Staats- und Selbstverwaltung in der Gegenwart S. 48 ff.; Sattler, Gemeindliche Finanzverfassung in: HKWP Bd. III S. 1 ff., 9 ff.; Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 88; ders., Kommunalrecht S. 69; ders., Die fehlerhafte Haushaltsatzung S. 17; Zuhorn/Hoppe, Gemeindeverfassungsrecht S. 57; Institut FSt., Die große Finanzreform Heft 80 S. 61

3) Sattler, Gemeindliche Finanzverfassung in: HKWP Bd. III S. 1 ff., 3 ff.

4) a.a.O. S. 4, 5, 10

5) a.a.O. S. 4

recht der Gemeinden ¹⁾. Eine ähnliche Meinung wie Sattler vertritt auch Klein ²⁾. Es gehöre zwar zum essentiellen Kern kommunaler Selbstverwaltung, daß den Gemeinden die erforderlichen Mittel bereitgestellt würden ³⁾. Ein Steuererfindungsrecht im Sinne eines Steuergesetzgebungs-, Steuerfestsetzungs- und Steuererhebungsrechts ⁴⁾ wird jedoch nach Ansicht Kleins durch Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG nicht garantiert ⁵⁾, zumal selbst die Bundesländer kein volles Steuererfindungsrecht hätten ⁶⁾. Auch Hettlage ist der Meinung, der ausreichenden Versorgung der Gemeinden mit finanziellen Mitteln komme eine wesentlich größere Bedeutung zu als der Garantie der Eigenverantwortlichkeit ⁷⁾. Hettlage stellt fest, daß die Gemeinden auch dann ihre Aufgaben höchst kraftvoll durch eigene Organe in Selbstverwaltungsform erfüllen könnten, wenn ihnen die erforderlichen Deckungsmittel zur Erfüllung aller ihrer gesetzlichen und freiwilligen Aufgaben in großzügiger Weise ausschließlich aus allgemeinen Finanzzuweisungen zufließen würden ⁸⁾. Trotz

1) a.a.O. S. 10/11

2) Klein, Die Stellung der Gemeinden im Grundgesetz und in der Finanzverfassung der Bundesrepublik S. 13; ders., Die Realsteuergarantie der Gemeinden im Grundgesetz S. 18

3) Die Realsteuergarantie S. 13

4) Die Realsteuergarantie S. 16

5) Die Realsteuergarantie S. 18

6) Die Realsteuergarantie S. 19

7) Hettlage, Die Neuordnung der Deutschen Finanzverfassung in: Finanzarchiv NF Bd. 14 S. 405 ff., 410; ders., Die Gemeinden in der Finanzverfassung in: AfK 1964 S. 1 ff., 23 ff.; ders., Gemeindefinanzreform 1962 in: Der Volkswirt 1961 S. 134 ff.; ders., Gestalt und Bedeutungswandel der gemeindlichen Selbstverwaltung seit 1919 in: Ordnung als Ziel S. 107 ff., 112

8) Hettlage in: AfK 1964 S. 12

dieser Erkenntnis kommt Hettlage dann aber zu dem Ergebnis, daß Art. 28 Abs. 2 GG den Gemeinden einen grundsätzlichen Anspruch auf Beteiligung an irgendwelchen Steuerquellen gebe, über deren Ausschöpfung - Höhe der Steuersätze - sie unter eigener Verantwortung durch eigene Organe entschieden. Jedoch ist nach Hettlages Auffassung der Umfang dieser gemeindeeigenen Steuern weder nach der Steuerart noch insbesondere nach dem Maß der Ausschöpfung bestimmt oder bestimmbar ¹⁾.

Hettlage sieht solange keine wesentliche Beeinträchtigung der Selbstverwaltungsgarantie, als die Gemeinden mit einer wirksamen Interessenquote an der Aufbringung der erforderlichen Deckungsmittel beteiligt seien ²⁾.

Pagenkopf ³⁾ unterscheidet zwischen Finanzhoheit als dem Recht der Gemeinden auf eine eigene Finanzwirtschaft, eine eigene Haushaltsführung und einer davon sorgsam zu trennenden Steuerhoheit. Keinesfalls sei die Steuerhoheit der Finanzhoheit immanent und umgekehrt ⁴⁾. Vielmehr sei durchaus der Fall denkbar, daß eine Gemeinde ihre Einwohner überhaupt nicht zu Abgaben heranzuziehen brauche, weil sie ihre Ausgaben etwa aus Erträgen des Gemeindevermögens decken könne ⁵⁾.

Zum Wesensgehalt des kommunalen Selbstverwaltungsrechts gehöre sowohl die Finanz- als auch die Steuerhoheit ⁶⁾; von einer eigenverantwortlichen Aufgabenerfüllung könne man nur dann sprechen, wenn die gemeindlichen Selbstverwaltungskörper-

1) Hettlage in: AfK 1964 S. 14

2) Hettlage in: Der Volkswirt 1961 S. 136

3) Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 88 ff.; ders., Kommunalrecht FN. 118 S. 69

4) Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 90; ders., Kommunalrecht FN. 118 S. 69

5) Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 90

6) Pagenkopf, Die fehlerhafte Haushaltssatzung. S. 17; ders., Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 88; ders., Kommunalrecht S. 69, 72

schaften ihre Aufgaben nicht nur aus eigenem Recht erfüllten, sondern wenn sie auch aus eigenem Recht ihre Einwohner zu den durch die Aufgabenerfüllung entstehenden Kosten heranzögen ¹⁾. Die Steuerhoheit sei jedoch im Hinblick auf das aufzubringende Finanzvolumen keine absolute, sondern immer nur eine relative ²⁾. Keinesfalls müßte der gemeindlichen Steuer- und Abgabenhoeheit die Gesamtheit der benötigten Mittel entspringen ³⁾. Vielmehr könne aus Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG nur geschlossen werden, daß den Gemeinden überhaupt eigenverantwortlich auszuschöpfende Finanzquellen zur Verfügung zu stellen seien ⁴⁾.

Patzig ⁵⁾ interpretiert Art. 28 Abs. 2 GG unter Beachtung des Sozialstaatsgedankens. Einer der Inhalte der institutionellen Garantie der kommunalen Selbstverwaltung sei die Sicherung der für die Aufgabenerfüllung erforderlichen finanziellen Mittel; aus dieser Verfassungsbestimmung ließe sich jedoch nichts über das "Wie" dieser Sicherung ableiten. In einem gewissen Gegensatz zu dieser Interpretation schließt sich Patzig im Ergebnis der dargelegten Meinung Hettlages ⁶⁾ an, wonach

-
- 1) Pagenkopf, Kommunalrecht S. 73
 - 2) Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 89
 - 3) Pagenkopf, Kommunalrecht S. 74; ders., Die fehlerhafte Haushaltssatzung S. 17
 - 4) Pagenkopf, Die fehlerhafte Haushaltssatzung S. 17; ders., Kommunalrecht S. 75. Hier ist eine gewisse Abweichung zur früher vertretenen Auffassung Pagenkopfs (s. Einführung S. 89) festzustellen, wonach der wesentlichste Teil der steuerlichen Einnahmen im weitesten Sinne eigenem Recht entspringen müsse, um den Erfordernissen des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG gerecht zu werden.
 - 5) Patzig, Der kommunale Finanzausgleich in: Verwaltungsgesetze des Bundes und der Länder Bd. II - Ergänzungsband B I E c
 - 6) Hettlage in: AfK 1964 S. 13

Art. 28 GG den Gemeinden einen grundsätzlichen Anspruch auf Beteiligung an eigenverantwortlich auszuschöpfenden Steuerquellen gebe, deren Umfang weder nach der Steuerart noch nach dem Maß der Ausschöpfung bestimmt oder bestimmbar sei.

Nach Berkenhoff ¹⁾ gehört zu dem durch Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG geschützten Bereich auch die eigenständige Teilhabe der Gemeinden am vorhandenen Steuerstrauß der Bundesrepublik. Eine völlige Abschneidung der Gemeinden widerspreche der Wesensgehaltsgarantie. Werner Weber ²⁾ stellt heraus, daß es keine echte, substanzhafte Selbstverwaltung geben könne, wenn den Selbstverwaltungsträgern die eigenverantwortliche Verfügung über die Erschließung und Verteilung ihrer Finanzmittel fehle. Bezüglich einer vollständigen Finanzautonomie blieben aber die verfassungsrechtlichen Normierungen meist im Vorfeld unbestimmter Versprechungen hängen ³⁾.

Auf einer ähnlichen Linie bewegen sich auch die Äußerungen anderer Autoren zum gesetzlich geschützten Umfang gemeindlicher Steuerhoheit. Nach Geller/Kleinrahm/Fleck ⁴⁾ ist die Abschneidung der Gemeinden von eigenen, grundsätzlich frei verfügbaren Einnahmenquellen verfassungswidrig; ein gewisses Maß an Eigenmitteln gehöre zum Selbstverwaltungsrecht. Aus dem Begriff der Eigenverantwortung folgert Johannes Werner Schmidt ⁵⁾, daß den Gemeinden eigenverantwortlich auszuschöpfende Finanzquellen zur Verfügung stehen müßten ⁶⁾. Jedoch brauche der Finanzbedarf

1) Berkenhoff, Das Kommunalverfassungsrecht in Nordrhein-Westfalen S. 20

2) Weber, Staats- und Selbstverwaltung S. 45 ff.

3) a.a.O S. 19

4) Geller/Kleinrahm/Fleck, nwLV Art. 79 Anm. 1

5) Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 98

6) Die Formulierung "Ihr Anteil müsse so hoch sein, daß das Selbstverwaltungsrecht gewährleistet sei" - a.a.O. - sagt leider nicht viel aus.

nicht ausschließlich aus eigenen Mitteln befriedigt zu werden. Wixforth ¹⁾ ist der Ansicht, daß zum We- sensgehalt der Selbstverwaltungsgarantie Ausgaben- und Einnahmenhoheit gehöre. Den Gemeinden seien daher eige- ne Einnahmen, vor allem Steuern, zur eigenverantwortli- chen Ausschöpfung zu überlassen. Nach Heckt ²⁾ muß we- nigstens ein erheblicher Teil der Einnahmequellen aus eigenverantwortlich festzusetzenden Einnahmen stammen.

cc) Eigene Stellungnahme zur Frage, ob und inwieweit die Steuerhoheit, insbesondere das Realsteuerhebesatzrecht durch Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG garantiert ist

Wie ein Überblick über die Geschichte der Gemeindesteu- ern zeigt ³⁾, hatten die Gemeinden weder einen Anspruch auf bestimmte Steuern noch einen Anspruch auf eine be- stimmte Höhe ihrer Steuereinnahmen. Das Recht der Ge- meinden, eigene Steuern zu erheben, beruhte auf staat- lichen Gesetzen bzw. Ermächtigungen ⁴⁾, die Wandlungen unterworfen waren ⁵⁾. Aus der historischen Betrachtung läßt sich allenfalls die herrschende Meinung stützen ⁶⁾, nach der den Gemeinden eigenverantwortlich festzusetzen- de Einnahmen grundsätzlich zustünden, deren Umfang aber nicht garantiert sei.

Das aktuelle Bild der Selbstverwaltung wird weit- gehend von der sozialstaatlichen Forderung nach ein- heitlichen Lebensverhältnissen bestimmt. Diese So- zialstaatsmaxime verlangt auf dem Gebiet des Gemein- definanzwesens, daß die Gemeinden annähernd

1) Wixforth, Die gemeindliche Finanzhoheit und ihre Grenzen S. 24, 27, 28

2) Heckt, Die gemeindliche Selbstverwaltung und die Finanzreform in: DÖV 1955 S. 265 ff., 266

3) Institut FSt., Das Besteuerungsrecht der Gemeinden Brief 118 S. 1-17

4) Institut FSt. a.a.O. S. 17

5) Nach Institut FSt. a.a.O. S. 77 war die Auffassung vom Wesen der Selbstverwaltung eng mit der jeweili- gen Staatsauffassung verbunden, so daß die gemeind- liche Finanzwirtschaft und besonders das Steuerwesen Wandlungen unterworfen waren.

6) s. S. 79f.: Hettlage, Pagenkopf, Berkenhoff, W. Weber usw.

gleiche Leistungen bei annähernd gleichen Belastungen der Steuerpflichtigen erbringen. Beide Erfordernisse sind untrennbar miteinander verbunden und gleichrangig. Der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse wäre weder gedient, wenn annähernd gleiche Belastungen ungleiche Leistungen zur Folge hätten, noch wenn annähernd gleiche Leistungen nur durch das Opfer unterschiedlicher steuerlicher Belastungen erreichbar wären. In beiden Fällen ergäbe sich innerhalb des Bundesgebietes ein örtlich bedingtes soziales Gefälle, das dem Sozialstaatsprinzip widerspräche. Würde nur das Sozialstaatsprinzip als Entscheidungsmaxime zugrundegelegt, so wäre es nur folgerichtig, eigenverantwortlich festzusetzende Einnahmen überhaupt nicht zum Wesensgehalt des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG zu rechnen. Wie oben ausgeführt, muß jedoch versucht werden, zu einem Ausgleich zwischen Sozialstaatsgedanken und den Erfordernissen der Selbstverwaltung zu gelangen.

Entscheidend wird demnach sein, welches Maß an Eigenverantwortung den Gemeinden noch bliebe, wenn sie die Höhe der Belastung ihrer Steuerpflichtigen und damit die Höhe ihrer Steuereinnahmen nicht mehr bestimmen könnten. Dabei muß davon ausgegangen werden, daß die Finanzkraft der Gemeinden wie bisher auch weiterhin durch Finanzaufweisungen aufgebessert wird. Außerdem würde sich ja bei einer eventuellen Abschaffung des Hebesatzrechts an der Ertrags-
höhe der Gemeinden an den Realsteuern gemäß Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG nichts ändern. Das örtliche Aufkommen an Realsteuern stünde weiter den Gemeinden zu; die Realsteuern blieben demnach Gemeindesteuern. Die Gemeinden verlören lediglich das Recht, das Ausmaß der Realsteuerbelastung in ihrem jeweiligen Gemeindegebiet selbst zu bestimmen. Da die Gemeinden auch in

diesem Fall grundsätzlich über das Ob und Wie der Selbstverwaltungsaufgaben entscheiden können, läßt sich feststellen, daß das Maß an Eigenverantwortung gegenüber dem bisherigen Zustand dadurch kaum einbüßen würde. Kraftvolle Selbstverwaltung wäre dann noch möglich ¹⁾. Man darf bei der Beurteilung der Gemeindecnahmen auch nicht aus den Augen verlieren, daß diese keinesfalls Selbstzweck sind, sondern immer nur Mittel, die eigentlichen Aufgaben der Gemeinden im örtlichen Lebensbereich und im Interesse der Einwohner durchzuführen ²⁾. Vor allem bei den vielfältigen Aufgaben der Daseinsvorsorge haben die Gemeinden bei der Entscheidung, welche Aufgaben durchgeführt und welche Prioritäten gesetzt werden sollen, genügend Spielraum zu eigenverantwortlicher Entscheidung. Dabei haben sich die Gemeinden in jedem Fall an dem für sie finanziell Möglichen zu orientieren, ohne Unterschied, ob sie eigenverantwortlich festzusetzende Steuern besitzen oder nicht.

So spricht demnach nur die historische Entwicklung in einem gewissen Umfang für die Garantie eigenverantwortlich festzusetzender Steuern. Wie oben ausgeführt, kann eine historische Betrachtung jedoch keinesfalls allein ausschlaggebend sein. Dem aktuellen Bild der Selbstverwaltung, das auch unter Berücksichtigung der

-
- 1) Nach Hettlage, Die Gemeinden in der Finanzverfassung in: AfK 1964 S. 1 ff., 12 wäre selbst bei einer finanziellen Ausstattung der Gemeinden nur mit Zuweisungen kraftvolle Selbstverwaltung noch möglich.
 - 2) Auch Becker, Kommunale Selbstverwaltung in: HGRr Bd. IV/2 S. 673 ff., 724 betont, daß die Art und Weise, wie den Selbstverwaltungsgemeinschaften die finanziellen Voraussetzungen zur Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert würden, nicht Inhalt einer Verfassungsgarantie sein könne, die sich auf die Gewährleistung der Aufgaben und der Eigenverantwortlichkeit im Rahmen der Gesetze beschränke.

sozialstaatlichen Forderung nach möglichst einheitlichen Lebensbedingungen zu gewinnen ist, entspricht mehr die oben dargestellte Auffassung und damit auch die Meinung Sattlers und Kleins, daß zu den essentialia der Selbstverwaltung eigenverantwortlich festzusetzende Steuern nicht zu zählen sind. Dann kann zum Wesensgehalt des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG auch nicht das Realsteuerhebesatzrecht gehören.

Selbst wenn man jedoch mit der oben dargestellten herrschenden Meinung zum Wesensgehalt grundsätzlich eigenverantwortlich festzusetzende Steuern rechnet, kommt man zu keinem anderen Ergebnis. Nach dieser Meinung ist keinesfalls der Umfang dieser Steuereinnahmen und ihr Verhältnis zu den gemeindlichen Gesamteinnahmen garantiert. Dann kann es auch nicht zum Wesensgehalt gehören, daß gerade bestimmte Steuern eigenverantwortlich festzusetzen sind. Da den Gemeinden als eigenverantwortlich festzusetzende Steuern noch örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern blieben, wenn man ihnen die Realsteuerhebesatzkompetenz nähme ¹⁾, gehört dieses Recht auch nach der oben dargestellten herrschenden Meinung ²⁾ nicht zum Wesensgehalt des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG. Bei einer eventuellen Abschaffung des gemeindlichen Hebesatzrechts durch den Gesetzgeber würde folglich nicht in den Wesensbereich des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG eingegriffen, sondern nur in den sog. Grenz- oder Randbereich ³⁾, in dem der Gesetzgeber grund-

1) Als bewegliche Faktoren auf der Einnahmeseite des Gemeindehaushalts blieben den Gemeinden außerdem noch die grundsätzlich eigenverantwortlich festzusetzenden Gebühren und Beiträge sowie die Einnahmen aus Vermögensumschichtungen

2) s. die oben auf S. 79 f. zitierten Äußerungen Hettlages, Pagenkopfs, Patzigs, Berkenhoffs usw.

3) vgl. zu diesen Begriffen Pagenkopf, Kommunalrecht S. 58

sätzlich keinen Beschränkungen unterliegt.

Die Prüfung, ob der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verletzt ist, kann hier unterbleiben, da das Hebesatzrecht überhaupt nicht zum geschützten Wesensbereich des Art. 28 GG gehört ¹⁾.

Das Hebesatzrecht steht vielmehr zur Disposition des einfachen Gesetzgebers. Da sich in Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG die Worte "im Rahmen der Gesetze" sowohl auf die Worte "alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft", als auch auf die Worte "in eigener Verantwortung" beziehen ²⁾, braucht nicht entschieden zu werden, ob der Gesetzgeber bei einer Abschaffung des Hebesatzrechts den Kreis der Selbstverwaltungsaufgaben oder das Maß der eigenen Verantwortung einschränken würde. Bei den Worten "im Rahmen der Gesetze" in Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG sind grundsätzlich sowohl der Bundes- als auch der Landesgesetzgeber angesprochen ³⁾; da die Gemeinden durch die bundesrechtlichen Normen der §§ 16 Satz 1 GewStG, 21 Abs. 1 Satz 3 GrStG, 2 Abs. 1 EinfGRealStG zur Festsetzung der Hebesätze ermächtigt werden, müßte bei einer evtl. Abschaffung des Hebesatzrechts ebenfalls der Bundesgesetzgeber tätig werden. Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG würde daher einer etwaigen Abschaffung des Realsteuerhebesatzrechts durch den Gesetzgeber nicht entgegenstehen; Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG garantiert dieses Recht nicht ⁴⁾. Zur Untermauerung dieses Ergebnisses mag als

1) Nach dem oben S. 68 Ausgeführten sind Erwägungen der Verhältnismäßigkeit nur anzustellen, wenn überhaupt in den Wesensbereich eingegriffen werden soll.

2) vgl. oben S. 64

3) vgl. oben S. 64, 65

4) Bezüglich der Gewerbesteuer im Ergebnis übereinstimmend Schäfers, Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden, Diss. S. 82

Kontrollüberlegung dienen, was Kölble ¹⁾ andeutet. Die Vorschriften der Gemeindefinanzverfassung im Grundgesetz, hier insbesondere Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG, hätten lediglich deklaratorische Bedeutung, liefen demnach praktisch leer, wenn ihr materieller Inhalt bereits Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG, der Selbstverwaltungsgarantie, zu entnehmen wäre.

Ergebnis: Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG stellt keine Garantie des Realsteuerhebesatzrechts der Gemeinden dar.

b) Realsteuerhebesatzrecht und die Selbstverwaltungsgarantie des Art. 78 der Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen

Art. 78 Abs. 1 und 2 nwlV ²⁾, die hier als Selbstverwaltungsgarantien in Frage kommen, lauten:

Abs. 1: "Die Gemeinden und Gemeindeverbände sind Gebietskörperschaften mit dem Recht der Selbstverwaltung durch ihre gewählten Organe."

Abs. 2: "Die Gemeinden und Gemeindeverbände sind in ihrem Gebiet die alleinigen Träger der öffentlichen Verwaltung, soweit die Gesetze nichts anderes vorschreiben."

Ehe auf den Inhalt des Art. 78 nwlV näher eingegangen werden kann, ist es erforderlich, zu klären, ob und inwieweit die Selbstverwaltungsgarantien in den Landesverfassungen wie Art. 78 nwlV neben der Garantie des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG gelten.

Vor allem von Werner Weber ³⁾ und vom Bremer Staatsge-

1) Kölble, Gemeindefinanzreform und Selbstverwaltungsgarantie in: Die Finanzreform und die Gemeinden, Schriftenreihe des Vereins für Kommunalwissenschaften Bd. 14 S. 17 ff., 19, 20

2) Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen vom 18.6.1950 - nwlVBl. S. 127

3) Weber, Staats- und Selbstverwaltung in der Gegenwart S. 36, 37

richtshof ¹⁾ wird die Auffassung vertreten, gemäß Art. 31 GG müßten die landesverfassungsrechtlichen Bestimmungen zurücktreten, soweit sie mit dem Grundgesetz übereinstimmen oder ihm widersprechen. Den landesverfassungsrechtlichen Garantien käme insoweit nur die Bedeutung ergänzenden Verfassungsrechts zu: von den der kommunalen Selbstverwaltung zugewandten Klauseln hätten nur diejenigen Wirkung, die über die Parallelbestimmungen des Grundgesetzes hinausführten, ohne ihnen zu widersprechen.

Diese Ansicht, nach der gleichlautende landesverfassungsrechtliche Garantien wegen Art. 31 GG nicht mehr anwendbar wären, wird von der weitaus herrschenden Meinung ²⁾ abgelehnt. Vielmehr wird Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG als Normativbestimmung gesehen ³⁾, als eine Aufforderung an den Landesgesetzgeber, die Verfassungsordnung der Gemeinden und Gemeindeverbände im Sinne des Art. 28 GG zu gestalten. Das bedeutet, daß Art. 28 GG nur Minimalerfordernisse für die Regelung in den einzelnen Ländern aufstellt, die von den Ländern auf jeden Fall erfüllt werden müssen, die also die Länder nicht unterschreiten dürfen. Andernfalls werden diese Vorschriften der Landesverfassungen durch Art. 28 Abs. 2 GG aufgefüllt ⁴⁾. Art. 28 GG schließt aber nicht aus, daß die Länder kraft ihrer Gesetzgebungshoheit

1) Entscheidung vom 5.5.1953 - St. 1/1953 - unveröffentlicht, zitiert bei Becker, Die Selbstverwaltung als verfassungsrechtliche Grundlage der kommunalen Ordnung in Bund und Ländern in: HKWP Bd. I S. 113 ff., 147

2) von Mangoldt/Klein, Grundgesetz Art. 28 Anm. IV 1 g und Art. 31 Anm. III 10 d; Becker, Die Selbstverwaltung als verfassungsrechtliche Grundlage der kommunalen Ordnung in Bund und Ländern in: HKWP Bd. I S. 113 ff., 146, 147; ders., Kommunale Selbstverwaltung in: HGrR Bd. IV/2 S. 673 ff., 714, 737; Geller/Kleinrahm/Fleck Art. 78 nwlV Anm. 1; Pagenkopf, Kommunalrecht S. 55

3) Becker a.a.O.; Geller/Kleinrahm/Fleck a.a.O.; Pagenkopf a.a.O.

4) Pagenkopf, Kommunalrecht S. 56

für das Kommunalrecht aus Art. 70 GG ¹⁾ über die Mindestanfordernisse des Art. 28 GG hinausgehen. Nichtig sind folglich nur Landesverfassungsnormen, die Art. 28 GG widersprechen ²⁾.

Aus dieser Charakterisierung des Art. 28 GG als Normierung von Minimalanfordernissen folgt, daß gemäß Art. 78 nwlV das Realsteuerhebesatzrecht der Gemeinden nur garantiert sein könnte, wenn Art. 78 nwlV in diesem Punkte über die Garantie des Art. 28 GG hinausginge. Art. 78 nwlV geht in zweifacher Hinsicht über die Garantie des Art. 28 GG hinaus. Einmal wird das Universalitätsprinzip auch auf die Gemeindeverbände ausgedehnt ³⁾. Ferner wird erklärt, daß alle öffentliche Verwaltung auf der Gemeindeebene (also nicht nur alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft) grundsätzlich kommunale Verwaltung ist, es sei denn, durch Gesetz ist eine andere Regelung getroffen worden ⁴⁾. Es ist nicht ersichtlich, daß bezüglich der Steuerhoheit der Gemeinden Art. 78 nwlV über Art. 28 GG hinausginge ⁵⁾.

Da Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG keine verfassungsrechtliche Garantie des Realsteuerhebesatzrechts der Gemeinden enthält, läßt sich auch aus Art. 78 nwlV keine derartige Garantie entnehmen.

1) Das Kommunalrecht ist in den Gesetzgebungskatalogen der Art. 73 ff. GG nicht aufgeführt und gehört daher gemäß Art. 70 GG zur alleinigen Gesetzgebungszuständigkeit der Länder. So auch Becker, Die Selbstverwaltung als verfassungsrechtliche Grundlage der kommunalen Ordnung in Bund und Ländern in: HKWP Bd. I S. 113 ff., 147

2) Pagenkopf, Kommunalrecht S. 56; Becker, Die Selbstverwaltung als verfassungsrechtliche Grundlage der kommunalen Ordnung in Bund und Ländern in: HKWP Bd. I S. 113 ff., 147; BVerfG-Beschluß v. 11.11.1953 - 1 BvL 67/52 in: BVerfGE 3, 45 ff., 49

3) Geller/Kleinrahm/Fleck Art. 78 nwlV Anm. 6 c

4) Geller/Kleinrahm/Fleck a.a.O.

5) Art. 79 nwlV bleibt hier ebenso wie Art. 106 GG unberücksichtigt und wird erst später erörtert.

2) Realsteuerhebesatzrecht und Finanzverfassung

Nachdem nun feststeht, daß die Selbstverwaltungsgarantien in Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG und in Art. 78 nwlV den Gemeinden die Hebesatzkompetenz bei den Realsteuern nicht garantieren, sind die Vorschriften der Finanzverfassung sowohl des Grundgesetzes als auch der Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen auf diese Frage hin zu untersuchen.

a) Die verfassungsrechtliche Garantie des Hebesatzrechts der Gemeinden bei den Realsteuern durch Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG

Bei der Finanzreform von 1969/70 erhielt Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG durch das 21. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 12. 5. 1969 ¹⁾ folgenden Wortlaut: "Den Gemeinden ist das Recht einzuräumen, die Hebesätze der Realsteuern im Rahmen der Gesetze festzusetzen." Wie sich aus der Formulierung ergibt ... " ist ... einzuräumen ...", enthält Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG den bindenden Auftrag an den einfachen Gesetzgeber, den Gemeinden das Realsteuerhebesatzrecht zu gewähren. Die Vorschrift enthält folglich eine verfassungsrechtliche Garantie der Hebesatzkompetenz der Gemeinden bei den Realsteuern ²⁾. Der Vorbehalt "im Rahmen der Gesetze" bezieht sich dabei auf die bisher schon vorhandene Möglichkeit, das Hebesatzrecht durch die Aufstellung von Höchstgrenzen, Koppelungsvorschriften und Genehmigungsvorbehalten zu begrenzen. Diese Möglichkeit sollte durch die verfassungsrechtliche Garantie in Art. 106 GG nicht geschmälert werden ³⁾.

1) BGBI. I S. 359

2) Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 105; Pagenkopf, Kommunalrecht S. 77; Institut FSt., Das Besteuerungsrecht der Gemeinden Brief 118 S. 34; Begründung der Bundesregierung zum Entwurf des Finanzreformgesetzes in: Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 250: "Nach der Neuregelung kann das Hebesatzrecht für die Realsteuern den Gemeinden weder vom Bund noch vom Land genommen werden". und Tz. 342

3) Im übrigen werden die Grenzen des Realsteuerhebesatzrechts in einem noch folgenden Kapitel behandelt werden.

Wegen des bindenden Charakters dieser Normativbestimmung hätte eine etwaige Abschaffung des Hebesatzrechts der Gemeinden bei den Realsteuern zur Voraussetzung, daß Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG entweder in eine "kann" - Bestimmung, ähnlich wie Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG, geändert oder ersatzlos aus dem Grundgesetz gestrichen würde. Das müßte im Wege einer Grundgesetzänderung gemäß Art. 79 GG geschehen.

b) Realsteuerhebesatzrecht und die Realsteuergarantie des Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbsatz GG

Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbsatz GG lautet: "Das Aufkommen der Realsteuern steht den Gemeinden zu."

Diese sogenannte Realsteuergarantie wurde durch das Gesetz zur Änderung und Ergänzung des Art. 106 des Grundgesetzes vom 24. 12. 1956 ¹⁾ in das Grundgesetz eingefügt. Außer der im vorigen Abschnitt dargestellten verfassungsrechtlichen Garantie des Hebesatzrechts der Gemeinden für die Realsteuern in Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG könnte auch die Realsteuergarantie in Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbsatz GG eine verfassungsrechtliche Gewährleistung des gemeindlichen Hebesatzrechts mitumfassen. In einem solchen Falle müßte bei einer etwaigen Abschaffung des Hebesatzrechts der Gemeinden auch die Realsteuergarantie durch den Grundgesetzgeber entsprechend eingeschränkt werden. Daher ist es im Rahmen dieser Studie erforderlich, die Reichweite der Realsteuergarantie zu untersuchen, und zwar soll zunächst Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG betrachtet werden, ohne die Verbindung zu Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG herzustellen. In einem weiteren Teilabschnitt soll dann das Verhältnis von Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG zu Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG in den Mittelpunkt der Betrachtung gestellt werden.

1) BGBl. I S. 1077

Die Meinung, Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG enthalte eine verfassungsrechtliche Garantie des Hebesatzrechts für die Realsteuern, läßt sich nur vertreten, wenn man der Auffassung ist, die Realsteuergarantie beinhalte eine Art Bestandsgarantie für die Realsteuern, und zwar nicht nur hinsichtlich des Aufkommens, sondern auch hinsichtlich des derzeit geltenden Realsteuerrechts.

Als weitestgehende Möglichkeit wäre hier zu erwägen, ob durch die Zuweisung des Ertrages der wichtigsten Steuern in Art. 106 GG diese Steuern in dem Sinne Verfassungsrang erlangt hätten, daß der einfache Bundes- oder Landesgesetzgeber die bestehenden Steuergesetze nicht mehr ändern dürfte. Das würde bedeuten, daß diese Steuergesetze in dem rechtlichen Zustande, in dem sie sich bei Inkrafttreten des Grundgesetzes bzw. zum Zeitpunkt der Einfügung der betreffenden Steuer in den Katalog des Art. 106 GG befanden, den Rang von Verfassungsrecht erlangt hätten ¹⁾. Für die Realsteuern würde das bedeuten, daß durch die Realsteuergarantie in Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG das Realsteuerrecht, wie es bei Einfügung dieser Vorschrift Ende 1956 bestand, vom einfachen Gesetzgeber nicht mehr geändert werden dürfte. In diesem Falle dürfte also im Hinblick auf die Realsteuergarantie auch das Hebesatzrecht nicht ohne eine Einschränkung der Realsteuergarantie durch den Verfassungsgesetzgeber abgeschafft werden. Im Ergebnis liefe diese Auslegung auf eine status-quo-Garantie des bestehenden Realsteuerrechts hinaus. Eine derartige verfassungsrechtliche Betonierung des Realsteuerrechts ist vom Bundesverfassungsgericht abgelehnt worden ²⁾, da dem Bund gemäß Art. 105 GG unter den Voraussetzungen des

1) Diese Möglichkeit wird von Sasse, Die verfassungsrechtliche Problematik von Steuerreformen in: AÖR Bd. 85 - 1960 - S. 423 ff., 429-431 erörtert und abgelehnt; ablehnend auch Pagenkopf, Gegenwartsprobleme der Gemeindefinanzwirtschaft, Institut FSt. Heft 67 S. 4

2) BVerfG-Beschluß v. 10.6.1969 - 2 BvR 480/61 in: DVBl. 1969 S. 792 ff., 793; es ging dabei um die Zulässigkeit der Heraufsetzung der Gewerbesteuerfreigrenze durch den Bundesgesetzgeber im StÄndG 1961

Art. 72 Abs. 2 GG das Gesetzgebungsrecht zusteht. Die Meinung von der verfassungsrechtlichen Garantie des gesamten Realsteuerrechts durch Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG wird, soweit ersichtlich, nicht vertreten ¹⁾.

Wacke ²⁾ und ihm folgend Strickrodt ³⁾ vertreten die Ansicht ⁴⁾, zwar sei durch die Aufzählung der wichtigsten Steuern in Art. 106 GG nicht das bisherige Steuersystem in allen Einzelheiten zu Verfassungsrecht geworden, aber seine Grundlagen. Durch den einfachen Gesetzgeber könnten nur solche Abänderungen einzelner Steuergesetze erfolgen, die den Charakter der Steuer im ganzen bestehen ließen, es dürften also nur Befreiungen, Tatbestände und Steuersätze modifiziert werden. Grundlegende Steuerreformen, die ganze Steuern beseitigten und das Steuersystem umgestalteten, bedürften dagegen in Zukunft einer Verfassungsänderung. Diese Meinung stellt die in Art. 106 GG genannten Steuern und damit auch die Realsteuern in ihrem wesentlichen Charakter in den Rang von Verfassungsrecht. Das würde für die Realsteuergarantie des Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG folgendes bedeuten: Keinesfalls dürfte der einfache Gesetzgeber das Realsteuerrecht so weitgehend ändern, daß sein wesentlicher Charakter verloren ginge. Daraus folgt, daß der

1) Sasse a.a.O. S. 429

2) Wacke, Das Finanzwesen der Bundesrepublik in: Beihefte zur Deutschen Rechts-Zeitschrift Nr. 13 S. 62 ff., 64

3) Strickrodt, Die Finanzverfassung des Bundes als politisches Problem, Schriftenreihe der Hochschule Speyer Heft 6 1951 S. 10

4) Eine ähnliche Auffassung hat auch Klein, Probleme des Finanzwesens nach dem Bonner Grundgesetz in: Steuerberater-Jahrbuch 1950 S. 35 ff., 48, 49 und ders., Von der föderativen zur stärker unitarischen Gestaltung des Finanzwesens in der Bundesrepublik Deutschland in: Festschrift für Friedrich Giese S. 61 ff., 112, 113 vertreten, diese Ansicht aber inzwischen aufgegeben und kritisiert; vgl. dazu Klein, Grundgesetz und Steuerreformen in: Finanzarchiv NF Bd. 20 - 1959 S. 115 ff.

einfache Gesetzgeber die Realsteuern nicht abschaffen dürfte. In diesem Sinne würden die Auffassungen Wackes und Strickrodts zu einer Art Bestandsgarantie führen. Obwohl die Steuersätze vom wesentlichen Charakter ausdrücklich ausgenommen sind, dürfte es als besonderes Charakteristikum der Realsteuern anzusehen sein, daß die Hebesätze von den Gemeinden festgesetzt werden. Bei konsequenter Anwendung dieser Meinung auf die Frage der Realsteuerhebesätze könnte man demnach zu dem Ergebnis gelangen, daß durch die Realsteuergarantie in Art. 106 GG den Gemeinden auch das Hebesatzrecht garantiert wäre.

Klein ¹⁾ und Sattler ²⁾ vertreten die Auffassung, von der Gesetzgebungsbefugnis nach Art. 105 GG dürfe nicht ohne Rücksicht auf die Realsteuergarantie des Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG Gebrauch gemacht werden. Insbesondere dürfe der Bund die Realsteuern nicht völlig aufheben ³⁾, es handle sich bei der Realsteuergarantie um eine Zuweisungsgarantie, nicht um eine Bestandsgarantie ⁴⁾. Sattler geht dabei noch einen Schritt weiter als Klein; der Bund dürfe sein Gesetzgebungsrecht nur in dem Sinne einsetzen, daß allen Gemeinden mit durchschnittlichen Gewerbebetrieben wenigstens ein gewisses tatsächliches Realsteueraufkommen nicht entzogen werde ⁵⁾. Klein und Sattler halten demnach das Realsteueraufkommen in gewissem Umfange für verfassungsrechtlich durch Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG gesichert, ihre

1) Klein, Die Stellung der Gemeinden im Grundgesetz und in der Finanzverfassung der Bundesrepublik in: Gemeindliches Finanz- und Prüfungswesen, Schriftenreihe der Verwaltungsakademie Ostwestfalen-Lippe Bd. 4 S. I/17; ders., Die Realsteuergarantie der Gemeinden im Grundgesetz in: Gemeindliches Finanz- und Prüfungswesen Bd. 5 S. I/27

2) Sattler, Gemeindliche Finanzverfassung in: HKWP Bd. III S. 1 ff., 14, 15

3) Klein, Realsteuergarantie S. I/27

4) Klein, a.a.O. S. I/28

5) Sattler, a.a.O. S. 15

Meinung enthält jedoch keinen Anhaltspunkt dafür, daß allein durch die Realsteuergarantie das Hebesatzrecht mit garantiert sei und läßt keinen entsprechenden Schluß zu ¹⁾.

Schließlich gibt es noch die weit verbreitete Meinung, aus dem Verhältnis zwischen der Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 GG und der Realsteuergarantie folge, daß grundsätzlich die Realsteuern vom Gesetzgeber auch völlig abgeschafft werden könnten, und zwar vom einfachen Gesetzgeber. Der Realsteuergarantie des Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG komme nur die Bedeutung zu, daß der Ertrag der Realsteuern den Gemeinden zustehe, falls nach der gerade geltenden gesetzlichen Regelung überhaupt Realsteuern erhoben würden. Nach dieser Meinung würde der Gesetzgeber aus der Realsteuergarantie überhaupt keinen Bindungen bezüglich der Höhe des Aufkommens unterliegen ²⁾. Da nach dieser Auffassung nicht einmal das Aufkommen an Realsteuern durch die Realsteuergarantie des Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG gesichert ist, läßt sie erst recht nicht auf eine verfassungsrechtliche Gewährleistung des Hebesatzrechts durch die Realsteuergarantie schließen.

1) Sattler a.a.O. S. 13 sieht allerdings in der Verbindung von Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG und Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG a. F. eine verfassungsrechtliche Gewährleistung des gemeindlichen Hebesatzrechts. Vgl. dazu unten S. 104

2) So Maunz/Dürig, Grundgesetz Art. 106 Rdnr. 22, 43; Heckt, Die gemeindliche Selbstverwaltung und die Finanzreform in: DÖV 1955 S. 265 ff., 267 und ders., Die Neuordnung der verfassungsrechtlichen Grundlagen der gemeindlichen Selbstverwaltung in: DÖV 1957 S. 164 ff., 165; Vialon, Haushaltsrecht S. 170; Schmidt-Bleibtreu/Klein, Grundgesetz Art. 106 GG Rdnr. 13; Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 95; Elsner/Schüler, Gemeindefinanzreformgesetz S. 40; BVerwG-Urteil vom 22.8.1967 - BVerwG VII C 11.67 in: BVerwGE 27 S. 350 ff., 352

Nur die Meinungen Wackes und Strickrodts lassen demnach den Schluß zu, daß die Realsteuergarantie in Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG die Gewährleistung des Hebesatzrechts einschließe. Dieser Auffassung, durch die Nennung der wichtigsten Steuern in Art. 106 GG seien diese in ihrem wesentlichen Charakter verfassungsrechtlich garantiert und damit insoweit dem Zugriff des einfachen Gesetzgebers entzogen, kann jedoch nicht gefolgt werden. Klein führt dazu aus ¹⁾, die Aufzählung der wichtigsten Steuern und Steuergruppen in Art. 106 GG diene lediglich dazu, in praktikabler Weise die Gesamt-Finanz-Masse zum Zwecke ihrer Verteilung zwischen Bund und Ländern zu erfassen ²⁾. Folglich komme der Aufzählung der Steuern keine materiell-rechtliche, sondern lediglich eine formal-sprachliche Funktion zu. Weiter läßt sich gegen die Meinungen Wackes und Strickrodts einwenden, daß dann die Einzelsteuergesetze weitgehend in den Rang von Verfassungsrecht erhoben würden, wenigstens soweit sie den wesentlichen Charakter der Steuern bestimmten. Hier läge ein Verstoß gegen Art. 79 Abs. 1 GG vor, der die Existenz von geschriebenem Verfassungsrecht außerhalb der Verfassungsurkunde verbietet ³⁾. Außerdem würde die Meinung Wackes auf eine Art institutioneller Garantie des bestehenden Steuerrechts und damit auch Realsteuerrechts in seinen Grundzügen hinauslaufen. Gegen eine derartige Garantie wird zu Recht eingewandt, sie würde die in Art. 105 GG normierte Gesetzgebungskompetenz zu weitgehend aushöhlen ⁴⁾. Zumindest müßte für eine derartige Auslegung in Art. 106 GG

1) Klein, Grundgesetz und Steuerreformen in: Finanzarchiv NF Bd. 20 - 1959 - S. 115 - 132

2) So auch Maunz/Dürig, Grundgesetz Art. 106 Rdnr. 20

3) Maunz/Dürig, Grundgesetz Art. 106 GG Rdnr. 20; Klein, Grundgesetz und Steuerreformen in: Finanzarchiv NF Bd. 20 - 1959 - S. 115 ff., 125; Paulick, Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in: Festschrift für O. Bühler S. 121 ff., 161

4) Maunz/Dürig, Grundgesetz Art. 106 Rdnr. 20

ein entsprechender Anhaltspunkt vorliegen ¹⁾. Sasse weist darauf hin, daß für die Annahme einer institutionellen Garantie der Einzelsteuern diesen ein hoher Grad an Eigenwert zukommen müßte, der ihnen aber gerade fehle ²⁾. Der Meinung, der wesentliche Charakter der Realsteuern und damit eventuell auch das Hebesatzrecht sei durch die Realsteuergarantie verfassungsrechtlich gewährleistet, kann daher nicht zugestimmt werden.

Ob der Auffassung Kleins und Sattler, nach der durch Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1.Halbs. GG das Aufkommen an Realsteuern in gewissem Umfang garantiert sei, oder ob der herrschenden Meinung zu folgen ist, nach der der Gesetzgeber bezüglich der Höhe des Realsteueraufkommens keinen Bindungen unterliege, braucht hier nicht entschieden zu werden; nach beiden Meinungen ergäbe sich allein aus der Realsteuergarantie keine verfassungsrechtliche Absicherung des Hebesatzrechts. Zuzustimmen ist daher der Auffassung Hettlages ³⁾, durch die Garantie des Aufkommens an Realsteuern in Art. 106 GG sei noch nichts darüber gesagt, ob und in welchem Umfang die Gemeinden durch eigene Organe über die Höhe dieser ihnen zufließenden Realsteuern entscheiden könnten.

Durch die Realsteuergarantie des Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1.Halbs. GG wird demnach das Hebesatzrecht der Gemeinden bei den Realsteuern nicht garantiert.

- c) Realsteuerhebesatzrecht und Realsteuergarantie des Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1.Halbs. GG in Verbindung mit der Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG

Trotz der großen räumlichen Trennung beider Vorschriften im Grundgesetz besteht bei einer finanz-

1) Maunz/Dürig a.a.O.

2) Sasse, Die verfassungsrechtliche Problematik von Steuerreformen in: AöR Bd. 85 - 1960 S. 423 ff., 448

3) Hettlage, Die Realsteuern in der Finanzverfassung in: AfK 1964 S. 1 ff., 14

und steuerrechtlichen Betrachtung zwischen ihnen ein Zusammenhang ¹⁾. Dieser Zusammenhang wird auch von der Rechtslehre weitgehend anerkannt; vielfach wird dabei die Formel gebraucht, die finanzverfassungsrechtlichen Bestimmungen im Grundgesetz, insbesondere ist dabei an die Realsteuergarantie gedacht, dienen der Konkretisierung oder Ergänzung der Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG ²⁾. Die Selbstverwaltungsgarantie sei zur Auslegung der Bestimmungen der Finanzverfassung, die die Gemeinden betreffen, mit heranzuziehen, da diese der Gemeindeverfassung ein- und untergeordnet seien ³⁾. Einige Autoren sehen die finanzverfassungsrechtlichen Bestimmungen gar als Bestandteil der Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG an ⁴⁾. Dabei wird sogar die Frage erörtert, ob die Realsteuergarantie als Wesensbestandteil oder Essentiale der Selbstverwaltungsgarantie anzusehen ist ⁵⁾ oder nicht ⁶⁾.

Aus diesem Zusammenhang zwischen der Realsteuergarantie des Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG und

-
- 1) Schäfers, Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden, Diss. S. 95; Sattler, Gemeindliche Finanzverfassung in: HKWP Bd. III S. 1 ff., 9
 - 2) Sattler, Gemeindliche Finanzverfassung in: HKWP Bd. III S. 1 ff., 9; Becker, Der Finanzausgleich, der Verwaltungsverbund und die Selbstverwaltungsgarantie in: Kommunale Finanzen, Schriftenreihe der Hochschule Speyer Bd. 8 S. 20 ff., 26; Klein, Die Stellung der Gemeinden im Grundgesetz und in der Finanzverfassung der Bundesrepublik in: Gemeindliches Finanz- und Prüfungswesen, Schriftenreihe der Verwaltungsakademie Ostwestfalen-Lippe Bd. 4 S. 1/6
 - 3) Sattler, Gemeindliche Finanzverfassung in: HKWP Bd. III S. 9
 - 4) Sasse, Die verfassungsrechtliche Problematik von Steuerreformen in: AöR Bd. 85 - 1960 - S. 423 ff., 454; Klein, a.a.O. S. I/6
 - 5) So Sasse, a.a.O. S. 454; nach Stern in BK Art. 28 GG Rdnr. 76 gehörten die Bestimmungen der Finanzverfassung, soweit sie die Gemeinden betreffen, in den rechtsinstitutionellen Schutzbereich des Art. 28 Abs. 2 GG
 - 6) So Becker, Kommunale Selbstverwaltung in: HGRr Bd. IV/2 S. 673 ff., 724

der verfassungsrechtlichen Garantie der kommunalen Selbstverwaltung des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG ziehen nur drei Autoren, soweit ersichtlich, mehr oder minder deutliche Rückschlüsse auf das Realsteuerhebesatzrecht der Gemeinden. Sasse ¹⁾ sieht in Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG einen Anfang auf dem Wege zur finanzwirtschaftlichen Emanzipation der Gemeinden, zur Durchführung der Grundsätze von Eigenverantwortlichkeit und Selbstverwaltung auch in der Haushaltswirtschaft ²⁾. Dem Sinn des Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG als essentiellern Bestandteil des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG vermöge nur eine Auslegung gerecht zu werden, die den Gemeinden nicht nur die Zuteilung der Steuerobjekte "Grund und Boden" sowie "stehendes Gewerbe", sondern zugleich das einmal erreichte Maß an Finanzautonomie sichere ³⁾. Das bedeute, daß den Gemeinden der Ertrag der garantierten Besteuerungsgegenstände, also der Ertrag der Realsteuern, nicht ohne Zuweisung neuer, eigenverantwortlich zu bewirtschaftender Finanzierungsquellen entzogen oder geschmälert werden dürfe ⁴⁾. Nach Sasses Meinung folgt aus dem Zusammenhang zwischen Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG und Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG eine verfassungsrechtliche Garantie des Realsteuerhebesatzrechts in dem Sinne, daß eine Abschaffung der Realsteuern überhaupt bzw. nur des Hebesatzrechts die Ausstattung der Gemeinden mit anderen eigenverantwortlich zu bewirtschaftenden Einnahmequellen erforderlich machen würde.

1) Sasse a.a.O. S. 454-456

2) Sasse a.a.O. S. 454

3) Sasse a.a.O. S. 455

4) Sasse a.a.O. S. 456; Sasses Meinung hat sich Patzig, Der kommunale Finanzausgleich in: Verwaltungsgesetze des Bundes und der Länder Bd. II - Ergänzungsband B II Art. 106 F angeschlossen.

Nach Schäfers ¹⁾ ergänzt Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG die Garantie des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG dadurch, daß er den Gemeinden in eigener Verantwortung mitgestaltete Steuern zuweise. Diese verfassungsrechtliche Entscheidung sei Ausdruck eines neuen Ordnungsdenkens, bei dem die Gemeinden nicht nur passive Empfänger von Steuerzuweisungen seien, sondern aktive Teilhaberschaft am nationalen Steuerertrag besäßen. Die besondere Ausprägung dieser aktiven Teilnahme sei in dem Recht der Gemeinden zu sehen, die Höhe der ihnen zugewiesenen Steuern im gewissen Rahmen selbst bestimmen zu können. Das Grundgesetz gehe bei der Zuweisung der Realsteuern an die Gemeinden von deren eigenverantwortlicher Entschließungsfreiheit über die Steuerhöhe aus und bestätige sie wegen ihrer großen Wichtigkeit für eine wirkungsvolle Selbstverwaltung ²⁾. Auch nach Schäfers wird demnach das gemeindliche Hebesatzrecht bei den Realsteuern durch Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG in Verbindung mit Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG garantiert.

Meyer ³⁾ sieht die Funktion des Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG als die einer kompensatorischen Norm, die im Hinblick auf Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG die starke Beschränkung des Steuererfindungsrechts der Gemeinden in etwa ausgleichen solle ⁴⁾. Er betont die qualitative Bedeutung der Realsteuern für den verfassungsrechtlichen Status der Gemeinden; die Realsteuern zeichneten sich durch ihren Charakter als echte Gemeindesteuern aus, nicht nur weil den Gemeinden der Ertrag dieser Steuern zustehe, sondern vor allem, weil sie über die Einführung der Steuern,

1) Schäfers, Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden Diss. S. 95-98

2) Schäfers a.a.O. S. 96

3) Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden, Schriftenreihe des Vereins für Kommunalwissenschaften Bd. 22 S. 99 und 133

4) Meyer a.a.O. S. 99

über ihre Höhe und über die Verwaltung der Steuern, wenn auch teilweise beschränkt, selbst entscheiden könnten ¹⁾. Auf diese Weise sei den Gemeinden das Steuererfindungsrecht in beschränktem Maße wieder eingeräumt worden. Daher seien die überkommenen Rechte der Gemeinden bezüglich der Realsteuern wegen des kompensatorischen Charakters der Realsteuergarantie für den Realsteuergesetzgeber als unantastbar anzusehen ²⁾.

Diese Auffassung, aus dem Zusammenhang zwischen Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1.Halbs. GG und Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG folge die verfassungsrechtliche Garantie des gemeindlichen Hebesatzrechts bei den Realsteuern, vermag jedoch nicht zu überzeugen. Richtig an dieser Meinung ist, daß zwischen der Realsteuergarantie und der Garantie der Gemeindeselbstverwaltung ein enger sachlicher Zusammenhang besteht. Die Garantie des Realsteueraufkommens in Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1.Halbs. GG bedeutet, daß das Aufkommen aus einer der wichtigsten und traditionellen Einnahmequellen der Gemeinden gesichert ist. Somit dient die Realsteuergarantie der teilweisen Bereitstellung der für die Selbstverwaltungsaufgaben benötigten finanziellen Mittel und stärkt damit unmittelbar das gemeindliche Recht auf Selbstverwaltung.

Eine weitere Stärkung des Selbstverwaltungsgedankens ist darin zu sehen, daß die Gemeinden mit der Realsteuergarantie verfassungsrechtlich abgesicherte Teilhaber am nationalen Steuerertrag werden; das heißt, daß den Gemeinden kraft Grundgesetz die Ertragshoheit der Realsteuern zusteht. Das bedeutet für die Gemeinden, daß sie von der Verfassung nicht mehr ausschließlich als Empfänger von Finanzzuweisungen der Länder gesehen werden, sondern als Gläu-

1) Meyer a.a.O. S. 133

2) Meyer a.a.O. S. 133

biger von Steuerleistungen der in ihrem Gebiet ansässigen Gewerbetreibenden und der Grundeigentümer. In diesem Sinne ist die Realsteuergarantie des Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG als Ergänzung und Konkretisierung der Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG anzusehen. Das Hebesatzrecht wird dadurch jedoch nicht garantiert. Zwar ist es richtig, daß bei Einfügung der Realsteuergarantie den Gemeinden das Hebesatzrecht auf Grund einfacher Gesetze zuerkannt war und daß der Verfassungsgesetzgeber davon ausgegangen sein mag. Es ist aber kein Anhaltspunkt dafür ersichtlich, daß auf Grund des Zusammenhangs Realsteuergarantie - Selbstverwaltungsgarantie diese einfachen Gesetze den Rang von Verfassungsrecht erhalten hätten. Anders wäre nämlich die verfassungsrechtliche Garantie des Hebesatzrechts auf Grund des Zusammenhangs zwischen Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG und Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG nicht denkbar. Im Gegenteil deutet die Einfügung des Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG im Zuge der Finanzreform darauf hin, daß bis zu diesem Zeitpunkt das Hebesatzrecht nicht verfassungsrechtlich garantiert war ¹⁾, auch nicht durch den Zusammenhang zwischen Realsteuergarantie und Selbstverwaltungsgarantie; andernfalls wäre die Einfügung des Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG überflüssig gewesen, hätte allenfalls deklaratorische, nicht aber konstitutive Wirkung gehabt. Aus diesen Gründen folgt aus dem Zusammenhang zwischen der Realsteuergarantie des Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG und der verfassungsrechtlichen Garantie gemeindlicher Selbstverwaltung in Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG keine verfassungsrechtliche Garantie des gemeindlichen Hebesatzrechts für die Realsteuern.

1) s. auch Begründung zum Finanzreformgesetz Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 250

d) Realsteuerhebesatzrecht und Realsteuergarantie des Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG in Verbindung mit Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 a.F. GG

Der Vollständigkeit halber seiennun die Meinungen Sattlers ¹⁾ und Kölbles ²⁾ noch erwähnt. Beide gingen davon aus, daß durch Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 a.F. GG die Festsetzung der Hebesätze von der konkurrierenden Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes ausgenommen wäre. Aus der Realsteuergarantie folgerten sie dann weiter, daß die Festsetzung der Hebesätze unter Ausschluß des Landesgesetzgebers den Gemeinden vorbehalten wäre, daß aus beiden Vorschriften zusammen die verfassungsrechtliche Garantie des gemeindlichen Hebesatzrechts sich ergäbe. Diese Meinung läßt sich nach der Neufassung des Art. 105 durch das 21. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 12. 5. 1969 ³⁾ nicht mehr vertreten, da durch die Fassung des Art. 105 Abs. 2 GG die Festsetzung der Realsteuerhebesätze nicht mehr von der konkurrierenden Zuständigkeit des Bundes ausgenommen ist.

e) Realsteuerhebesatzrecht und Art. 79 der Verfassung des Landes Nordrhein-Westfalen

In Nordrhein-Westfalen enthält die Landesverfassung in Art. 79 folgende Bestimmung: "Die Gemeinden haben zur Erfüllung ihrer Aufgaben das Recht auf Erschließung eigener Steuerquellen. Das Land ist verpflichtet, diesem Anspruch bei der Gesetzgebung Rechnung zu tragen und im Rahmen seiner finanziellen

1) Sattler, Gemeindliche Finanzverfassung in: HKWP Bd. III S. 1 ff., 13

2) Kölble, Gemeindefinanzreform und Selbstverwaltungsgarantie in: Die Finanzreform und die Gemeinden, Schriftenreihe des Vereins für Kommunalwissenschaften Bd. 14 S. 17 ff., 18/19; ähnlich auch Schäfers, Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden S. 94

3) BGBl. I S. 359

Leistungsfähigkeit einen übergemeindlichen Finanzausgleich zu gewährleisten."

Dieser Wortlaut könnte den Schluß zulassen, daß den Gemeinden in Nordrhein-Westfalen - insoweit über Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG hinausgehend - ein eigenes Recht auf Einführung und Erhebung von Steuern, also ein Steuererfindungsrecht, garantiert wäre ¹⁾.

Dies würde bedeuten, daß den Gemeinden bei der Steuerbewirtschaftung ein gewisses Maß an Eigenverantwortung zustände, was bei den Realsteuern das Hebesatzrecht einschließen könnte.

Es ist jedoch allgemein anerkannt, daß Art. 79 nwlV den Gemeinden kein selbständiges Steuererfindungsrecht gewährt; vielmehr ist aus der Formulierung des 2. Satzes - "Das Land ist verpflichtet, diesem Anspruch bei der Gesetzgebung Rechnung zu tragen .." - zu schließen, daß es jeweils eines besonderen Landesgesetzes bedarf, um den Gemeinden eine Steuerquelle zu erschließen ²⁾. Art. 79 nwlV verpflichtet lediglich das Land, den Gemeinden überhaupt eigenverantwortlich auszuschöpfende Finanzquellen zur Verfügung zu stellen.³⁾ Ein Anspruch der Gemeinden auf bestimmte eigenverantwortlich auszuschöpfende Steuerquellen läßt sich dagegen aus Art. 79 nwlV nicht entnehmen. Folglich kann durch Art. 79 nwlV das Hebesatzrecht der Gemeinden bei den Realsteuern nicht gewährleistet sein.

-
- 1) Auf diesen möglichen Schluß weisen auch hin: Pagenkopf, Kommunalrecht S. 75; Wixforth, Die gemeindliche Finanzhoheit und ihre Grenzen S. 31
 - 2) Geller/Kleinrahm/Fleck, nwlV Art. 79 Anm. 2; Vogels, nwlV Art. 79 Anm. 2; Berkenhoff, Das Kommunalverfassungsrecht in Nordrhein-Westfalen S. 37; Pagenkopf, Kommunalrecht S. 75; ders., Die fehlerhafte Haushaltssatzung S. 18; Wixforth, Die gemeindliche Finanzhoheit und ihre Grenzen S. 31; OVG Münster v. 15.1.1957 - III A 1365/53 - in: KStZ 1957 S. 173 ff., 179
 - 3) Geller/Kleinrahm/Fleck a.a.O.; Pagenkopf a.a.O.; Wixforth a.a.O.

Als Ergebnis des Abschnittes B III läßt sich feststellen: Das Hebesatzrecht der Gemeinden bei den Realsteuern ist nur durch Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG verfassungsrechtlich garantiert. Sollte eine Abschaffung dieses Hebesatzrechtes ratsam erscheinen, so müßte im Wege einer Verfassungsänderung nach Art. 79 Abs. 1 GG diese Norm gestrichen oder entsprechend geändert werden.

IV) Grenzen des Hebesatzrechts der Gemeinden bei den Realsteuern

Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG bestimmt, daß das Hebesatzrecht der Gemeinden bei den Realsteuern nur im Rahmen der Gesetze besteht. Der Gesetzgeber kann danach im einzelnen bestimmen, in welcher Weise das Hebesatzrecht ausgeübt werden darf ¹⁾. Im Zuge der Darstellung der gegenwärtigen Rechtslage bezüglich des Realsteuerhebesatzrechts ergibt sich die Notwendigkeit, diese gesetzlichen Grenzen des Hebesatzrechts darzustellen und gegebenenfalls auch auf Bedenken einzugehen, die sich gegen die Rechtmäßigkeit der Einschränkung des Hebesatzrechts ergeben könnten.

1) Einheitlichkeit der Hebesätze im Gemeindegebiet

Als Grenze des gemeindlichen Hebesatzrechts sei hier zunächst auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Realsteuerhebesätze für das gesamte Gemeindegebiet hingewiesen, der sich aus § 21 Abs. 2 GrStG und aus § 16 Satz 2 GewStG ergibt. Gemäß § 21 Abs. 2 GrStG muß der Hebesatz für alle in der Gemeinde gelegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe einerseits und für alle Grundstücke andererseits einheitlich sein. Für die Gewerbesteuer schreibt § 16 Satz 2 GewStG vor, daß der Hebesatz für alle in der Gemeinde vorhandenen Unternehmen gleich sein muß. Den Gemeinden ist also grundsätzlich verwehrt, Steuerpflichtige

1) Pagenkopf, Kommunalrecht S. 77

der Grundsteuer A und B sowie Gewerbesteuerpflichtige in weitere Gruppen zu unterteilen und die Belastung dieser Untergruppen mit Realsteuern innerhalb der Gemeinde abzustufen.

Bedenken dagegen, daß alle Branchen von Gewerbetreibenden mit jeweils einheitlichen Hebesätzen in der betreffenden Gemeinde zur Gewerbesteuer herangezogen werden müssen, meldet Schäfers ¹⁾ an. Die Gemeinden seien verpflichtet, bei ihrer Entscheidung über die Höhe des Steuersatzes sachverhältnistlich Ungleiches (die unterschiedlichen gewerblichen Betriebsarten wie Schneiderei, Lebensmittelhandel, Textilfabrikation usf. und Gewerbeformen wie Einzelunternehmen, Gesellschaftsunternehmen usw.) trotz der bestehenden tatsächlichen Verschiedenheiten rechtlich gleich zu behandeln. Damit verhindere der Gesetzgeber eine an verschiedenartigen objektiven Merkmalen der Gewerbebetriebe orientierte Hebesatzdifferenzierung in den einzelnen Gemeinden, die grundsätzlich vom Sinn des allgemeinen Gleichheitssatzes gedeckt sei (Art. 3 Abs. 1 GG).

Der Auffassung Schäfers ist insoweit zu folgen, als eine Ungleichbehandlung durch verschiedene Hebesätze innerhalb der Gemeinden durchaus auf Grund der unterschiedlichen Struktur der Gewerbebetriebe mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar wäre. Andererseits ist darauf hinzuweisen, daß dem Staat bei der Erachließung von Steuerquellen eine weitgehende Gestaltungsfreiheit zukommt und er sich dabei von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen und steuerrechtlichen Erwägungen leiten lassen kann ²⁾. Für den Grundsatz der Einheitlichkeit der Hebesätze im gesamten Gemeindegebiet lassen sich vor allem steuerrechtliche Momente ins Feld führen. Das Realsteuer-

1) Schäfers, Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden Diss. S. 99

2) BVerfG-Beschluß vom 30.10.1951 - 1 BvR 833/59
in: BVerfGE 13, 181 ff., 203; vgl. auch oben S.48

system innerhalb der Gemeinden würde nahezu unüberschaubar, dadurch entstünde Unsicherheit bei den Steuerpflichtigen, wollte die Gemeinde die Hebesätze bei der Gewerbesteuer nach der Art der Unternehmen differenzieren. Außerdem müßten die Gemeinden mit erheblicher Mehrarbeit und damit auch mit vermehrten finanziellen Aufwendungen bei der Steuerverwaltung rechnen. Im übrigen kommt die unterschiedliche Struktur bereits bei der Bemessung der Steuergrundlagen (Gewerbeertrag, Gewerbekapital, Lohnsumme) und in der Staffelung der Meßzahlen für die Gewerbeertragssteuer zum Ausdruck. Aus diesen Gründen ist die Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen, die durch den Grundsatz der Einheitlichkeit der Hebesätze (§ 21 Abs. 2 GrStG; § 16 Satz 2 GewStG) entstehen könnte, nicht als willkürlich anzusehen und daher mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.

Von diesem Grundsatz der Einheitlichkeit der Realsteuerhebesätze für das gesamte Gemeindegebiet gibt es derzeit nur eine Ausnahme, die sogenannte Mehrbelastung, die in § 3 EinfGRealStG geregelt ist ¹⁾. Danach können die Hebesätze für die Realsteuern für einen Teil des Gemeindebezirks oder für eine Gruppe von Steuergegenständen höher als die allgemeinen Hebesätze festgesetzt werden, soweit der Gemeinde Kosten durch Einrichtungen erwachsen, die ausschließlich oder in besonders hervorragendem Maß diesem Teil des Gemeindebezirks oder dieser Gruppe von Steuergegenständen zustatten kommen und für die Beiträge nicht erhoben werden. Bei der Bemessung der Mehrbelastung ist, wie es weiter in § 3 EinfGRealStG heißt, der zur Herstellung und Unterhaltung der Einrichtungen erforderliche Bedarf nach Abzug des etwaigen Ertrages zu berücksichtigen. Schließlich

1) § 3 EinfGRealStG ist insoweit als lex specialis gegenüber dem in § 21 Abs. 2 GrStG und in § 16 Abs. 2 GewStG normierten Grundsatz der Einheitlichkeit der Realsteuerhebesätze innerhalb des Gemeindegebiets anzusehen; vgl. Oehm, § 3 EinfGRealStG Bundes- oder Landesrecht in: DVBl. 1959 S. 734 ff., 735

bedarf die Festsetzung der Mehrbelastung noch der Genehmigung der oberen Gemeindeaufsichtsbehörde.

Wie sich bereits aus der Formulierung des § 3 EinfGRealStG ergibt, wird die Mehrbelastung an Stelle von Beiträgen gemäß § 8 nwKAG vom 21. 10. 1969 ¹⁾ vorgenommen ²⁾. Daneben ist es jedoch auch zulässig, an Stelle von Benutzungsgebühren die Realsteuermehrbelastung einzuführen ³⁾. Insbesondere machen die Gemeinden von der Möglichkeit, ihre Aufwendungen durch die Realsteuermehrbelastung erstattet zu erhalten, bei der Wegereinigung, der Kanalisation und der Müllabfuhr Gebrauch ⁴⁾. Rechtlich gesehen handelt es sich bei der Mehrbelastung stets um eine Steuer im Sinne von § 1 Abs. 1 Satz 1 AO ⁵⁾, mag sie finanzwirtschaftlich und haushaltsmäßig auch wie eine Gebühr oder ein Beitrag anzusehen sein ⁶⁾. Der Vorteil der Mehrbelastung gegenüber einer Gebühr oder einem Beitrag, die die Gemeinden ja an Stelle der Mehrbelastung erheben könnten, besteht darin, daß die

1) nwGVBl.S. 712

2) vgl. hierzu von Rosen-v.Hoewel, Gebühren, Beiträge, Hand- und Spanndienste in: HKWP Bd. III S. 454 ff., 468; Surén, Gemeindeabgabenrecht S. 59

3) vgl. von Rosen-v.Hoewel in: HKWP Bd. III S. 454 ff., 463; Surén, Gemeindeabgabenrecht S. 18; OVG Münster v. 2.7.1958 - III A 300/54 in: OVG 13, S. 336 ff., 340

4) von Rosen-v.Hoewel in: HKWP Bd. III S. 464; OVG Münster a.a.O.

5) OVG Münster a.a.O.; BVerwG-Urteil v. 13.11.1962 - BVerwG VII C 196. 60 in: BVerwGE 15, S. 149 ff., 150, 151

6) Die Mehrbelastung gehört z. B. nicht zu den allgemeinen Deckungsmitteln, sondern zu den zweckgebundenen Einnahmen im Sinne von § 12 nwGemHVO, OVG Münster in: OVG 13, 341. Auch verstößt die Erhebung von Mehrbelastung an Stelle von Gebühr oder Beitrag nicht gegen den Grundsatz von der Subsidiarität der Steuer (§ 3 Abs. 3 nwKAG; 87 Abs. 5 nwGO), da die Mehrbelastung finanzwirtschaftlich einer Gebühr bzw. einem Beitrag gleichzuachten ist, OVG Münster in: OVG 13 S. 343

Mehrbelastung verfahrensmäßig einfach zu erheben ist ¹⁾. Der entscheidende Nachteil einer Mehrbelastung gegenüber einer vergleichswisen Deckung der gemeindlichen Aufwendungen durch Gebühren oder Beiträge besteht darin, daß steuerbegünstigte Betriebe und Grundstücke überhaupt nicht oder nur in dem durch die jeweilige Begünstigung verminderten Umfang zur Mehrbelastung herangezogen werden können ²⁾. Ebenso unzulässig ist es, bei steuerbegünstigten Grundstücken an Stelle der Mehrbelastung eine besondere Benutzungsgebühr zu erheben ³⁾.

Eine weitere Ausnahme vom Grundsatz der Einheitlichkeit der Hebesätze für das gesamte Gemeindegebiet außer der Mehrbelastung war die Regelung der sog. Zweigstellensteuer in § 17 GewStG. Danach konnte bei Bank-, Kredit- und Wareneinzelhandelsunternehmen, die in der Gemeinde lediglich eine Zweigstelle, nicht aber die Geschäftsleitung unterhielten, der Gewerbesteuersatz für die betreffende Zweigstelle bis zu drei Zehnteln höher sein als für die übrigen Gewerbebetriebe. Das Bundesverfassungsgericht hat diese Bestimmung des § 17 GewStG wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig und daher nichtig erklärt, und zwar in zwei verschiedenen Entscheidungen: 1) vom 13. 7. 1965 ⁴⁾ bezüglich der Wareneinzelhandelsunternehmen und 2) vom 14. 2. 1967 ⁵⁾ besonders bezüglich der Bank- und Kreditunternehmen.

1) Wolff Bd. II S. 200; daneben ist es gegenüber Gebühren von Vorteil, daß die Mehrbelastung als Grundsteuer im Zwangsversteigerungsverfahren als öffentliche Last des Grundstücks gem. § 10 Abs. 1 Nr. 3 ZVG bevorrechtigt zu berücksichtigen ist; OVG Münster in: OVG 13, 343

2) von Rosen-v.Hoewel in: HKWP Bd. III S. 463/464; OVG Münster in: OVG 13, S. 336 ff., 343

3) OVG Münster a.a.O. S. 336

4) 1 BvR 771/59, 234, 246, 367/61 und 17/62 in: BGBl. I S. 774; BVerfGE 19, S. 101 ff.

5) 1 BvR 25, 29, 45, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 66, 72, 75, 110, 111, 112, 113, 114/64 in: BGBl. I S. 399; BVerfGE 21, S. 160 ff.

2) Genehmigungspflicht, Höchstsätze und Kopplungsvorschriften für die Realsteuerhebesätze

In den meisten Bundesländern bestimmen die Gemeindeordnungen, daß die Hebesätze der Realsteuern in den Haushaltssatzungen nach den darüber bestehenden Vorschriften genehmigungspflichtig sind ¹⁾; eine Ausnahme machen nur Baden-Württemberg und Bayern, deren Gemeindeordnungen die Festsetzung der Realsteuerhebesätze nicht von einer aufsichtsbehördlichen Genehmigung abhängig machen.

Zum Erlaß der für die Genehmigungspflicht "geltenden Vorschriften" sind die Landesregierungen durch § 6 EinfGRealStG in Verbindung mit § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG ermächtigt worden. § 6 EinfGRealStG vom 1. 12. 1936 ²⁾ in Verbindung mit Art. IV § 6 Ziff. 3 des Bundesgesetzes zur Änderung des Gewerbesteuerrechtes vom 27. 12. 1951 ³⁾ lautet:

"Die Landesregierung erläßt durch Rechtsverordnung Vorschriften darüber, in welchem Verhältnis die Hebesätze für die Grundsteuer und die Gewerbesteuer zueinander stehen müssen und inwieweit die Hebesätze für diese Steuern der Genehmigung der Gemeindeaufsichtsbehörden bedürfen." § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG vom 1. 12. 1936 ⁴⁾ in der Fassung vom 10. 8. 1951 ⁵⁾ hat folgenden Wortlaut: "Jedoch kann der Hebesatz für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe von dem Hebesatz für die Grundstücke abweichen; die Landesregierung kann durch Rechtsverordnung bestimmen, in welchem Verhältnis die Hebesätze zueinander stehen

1) vgl. § 72 Abs. 1 Ziff. 1 brhVf; § 117 Abs. 1 heGO; § 110 Abs. 1 Ziff. 1 ndsGO; § 88 Abs. 1 Ziff. 1 nwGO; § 99 Abs. 1 Ziff. 1 rhpfGO; § 103 Abs. 1 Ziff. 1 saGO; § 101 Abs. 1 shGO; vgl. dazu Pagenkopf, Kommunalrecht S. 77 u. 377; ders., Die fehlerhafte Haushaltssatzung, Schriftenreihe des Instituts FSt. Heft 79 S. 19

2) RGBl. I S. 169

3) BGBl. I S. 996

4) RGBl. I S. 986

5) BGBl. I S. 519

müssen". Die Schaffung eines Relationensystems der Hebesätze, wie es durch die Ermächtigungen in § 6 EinfGRealStG und § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG vorgesehen ist, geht auf eine Forderung von Popitz zurück ¹⁾. Durch seine Einführung sollte vor allem verhindert werden, daß die Steuerlast einseitig auf die Gewerbetreibenden oder Grundeigentümer verteilt wird, je nachdem, welche dieser Gruppen politisch in der Gemeindevertretung die Mehrheit hatte ²⁾. Freilich gehörte nach Popitz ³⁾ zur Ausgewogenheit dieses Relationensystems die Einbeziehung einer Gemeindepersonensteuer.

Der Genehmigungsvorbehalt soll generell eine steuerliche Überlastung der Steuerpflichtigen verhindern ⁴⁾. Seine Wirksamkeit wird jedoch bezweifelt. Einmal besteht die Gefahr, daß die parteimäßige Verbindung zwischen den für die Genehmigung zuständigen leitenden Beamten und den maßgebenden Kreisen der Gemeindeverwaltung dazu führen könnte, daß die Genehmigungsbeschlüsse statt nach sachlichen Gesichtspunkten nach parteipolitischen Erwägungen gefaßt werden ⁵⁾. Zum anderen müssen die Gemeinden in der Zeit der Finanznot ihre Steuermöglichkeiten so stark anspannen, daß die Genehmigungsbehörden in eine Zwangslage geraten und häufig nicht in der Lage sind, die erforderliche Genehmigung der Hebesätze abzulehnen ⁶⁾.

Von den Ermächtigungen des § 6 EinfGRealStG und des § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG haben die Landesregierungen von fünf Bundesländern Gebrauch gemacht, und zwar die

1) Popitz, Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden S. 174, 175

2) So auch Froböb, Kommunale Steuern und Umlagen. Allgemeines in: HKWP Bd. III S. 271 ff., 306

3) a.a.O. S. 116/117, 175

4) Popitz, a.a.O. S. 174

5) Popitz, a.a.O. S. 174

6) Popitz, a.a.O. S. 174

Regierungen von Nordrhein-Westfalen ¹⁾, Rheinland-Pfalz ²⁾, Schleswig-Holstein ³⁾, Niedersachsen ⁴⁾ und des Saarlandes ⁵⁾. In Nordrhein-Westfalen bedarf gemäß § 1 der o. a. Verordnung vom 9. 12. 1952 die Festsetzung der Realsteuerhebesätze einer Genehmigung der Aufsichtsbehörde, wenn bei einer oder mehreren Steuerarten die in der nachfolgenden Tabelle A angegebenen Steuersätze überschritten werden, oder wenn das Kopplungsverhältnis der ebenfalls nachfolgenden Tabelle B nicht gewahrt ist. Andernfalls gilt die Genehmigung als erteilt ⁶⁾.

-
- 1) VO über die Genehmigungspflicht der Realsteuerhebesätze der Gemeinden vom 9. 12. 1952
- nwGVBl. 1953 S. 103
 - 2) VO über die Hebesätze der Realsteuern vom 31. 5. 1954 - rhpfGVBl. S. 77 - mit Änderungen vom 7. 4. 1956 - rhpfGVBl. S. 33
 - 3) VO über die Genehmigungspflicht der Realsteuerhebesätze der Gemeinden vom 20. 3. 1954 - shGVBl. S. 45
 - 4) VO über die Genehmigungspflicht der Realsteuerhebesätze der Gemeinden vom 30. 9. 1963
- ndsGVBl. S. 373
 - 5) VO über die Genehmigungspflicht der Realsteuerhebesätze vom 7. 12. 1966 - saABl. S. 878
 - 6) Pagenkopf, Kommunalrecht S. 77 FN 148

T a b e l l e A

Gemeinden	Grundsteuer von den land- und forstwirt- schaftli- chen Be- trieben	Grundsteuer von den Grund- stücken	Gewerbsteuer nach Ertrag und Kapital, falls Lohnsummensteuer nicht erhoben wird		Lohnsummen- steuer
			erhoben wird	erhoben wird	
bis zu 2.000 Einwohnern	110 v.H.	180 v.H.	250 v.H.	200 v.H.	800 v.H.
von 2.000 bis 25.000 Einwohnern	110 v.H.	200 v.H.	275 v.H.	220 v.H.	880 v.H.
mehr als 25.000 Einwohner	120 v.H.	250 v.H.	300 v.H.	240 v.H.	960 v.H.

T a b e l l e B

Gemeinden	Grundsteuer von den land- und forstwirt- schaftli- chen Be- trieben	Grundsteuer von den Grund- stücken	Gewerbsteuer nach Ertrag und Kapital, falls Lohnsummensteuer nicht erhoben wird		Lohnsummen- steuer
			erhoben wird	erhoben wird	
bis zu 2.000 Einwohnern	2	3	4	3	12
von 2.000 bis 25.000 Einwohnern	2	3,5	5	4	16
mehr als 25.000 Einwohner	2	4	5	4	16

Bei der Betrachtung beider Tabellen fällt folgendes auf: Einmal geht sowohl aus Tabelle A als auch aus Tabelle B hervor, daß der Hebesatz der Grundsteuer A für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in

allen Größenklassen der Gemeinden im Vergleich zu den Hebesätzen der Grundsteuer B und der Gewerbesteuer am niedrigsten angesetzt ist. Zudem steigt er auch, wie sich aus der Tabelle A ergibt, mit wachsender Einwohnerzahl der Gemeinden nur um 10 Punkte an, während die Hebesätze der anderen Realsteuerarten in der Tabelle A viel stärker ansteigen, bis zu 160 Punkte bei der Lohnsummensteuer. Aus beiden Beobachtungen ergibt sich, daß die Land- und Forstwirtschaft steuerlich weniger stark belastet werden soll als das Grundeigentum und die Gewerbebetriebe, diese also indirekt subventioniert wird ¹⁾. Vor allem aus Tabelle A erkennt man, daß die Landesregierung von NRW die Höchsthebesätze bei allen Realsteuerarten - Höchsthebesätze heißen hier die höchsten Hebesätze, die genehmigungsfrei sind - nach Gemeindegrößen staffelt. Daraus läßt sich der Grundsatz ablesen, daß die Hebesätze mit wachsender Einwohnerzahl der Gemeinden ebenfalls ansteigen dürfen. In dieser Tatsache scheint sich der zur Begründung der Realsteuern entwickelte Äquivalenzgedanke ²⁾ widerzuspiegeln, wonach Lasten der Gemeinden weitgehend durch Grund und Boden einerseits und Gewerbe andererseits verursacht werden. Die Landesregierung scheint der Auffassung zu sein, je größer die Gemeinden sind, desto größer seien erfahrungsgemäß auf Grund der Ballung die Lasten, die ihnen durch den Grundbesitz, vor allem aber durch die **Industrie** entstünden. Möglich ist aber andererseits auch, daß die Landesregierung nur dem generell größeren Finanzbedarf einwohnerstärkerer Gemeinden Rechnung tragen wollte.

Im Folgenden soll nun untersucht werden, ob die Rechtsverordnungen der Landesregierungen von Nordrhein-

1) Diese Möglichkeit wird auch von Froböb, Gemeindliche Steuern und Umlagen, Allgemeines in: HKWP Bd. III S. 271 ff., 307 angedeutet.

2) Vgl. Popitz, Finanzausgleich in: HFW Bd. II S. 338 ff., 352

Westfalen, Rheinland-Pfalz, Schleswig-Holstein, Niedersachsen und des Saarlandes rechtswirksam sind. Das wäre vor allem dann nicht der Fall, wenn die Ermächtigungen in § 6 EinfGRealStG und in § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG nichtig wären. Meyer ¹⁾ macht gegen die Rechtsgültigkeit des § 6 EinfGRealStG geltend, diese Ermächtigungsnorm genüge nicht den strengen Anforderungen, die Art. 80 GG an Ermächtigungen zum Erlass von Rechtsverordnungen stellt. Sie gehöre nicht zu den nach Art. 129 GG fortgeltenden vorkonstitutionellen Ermächtigungen; vielmehr habe der Gesetzgeber sie bei erfolgten Änderungen in seinen Willen mit aufgenommen. Folglich sei § 6 EinfGRealStG nachkonstitutionelles Recht geworden und unterliege deshalb den Anforderungen des Art. 80 GG. Dieselbe Argumentation würde auch auf die Ermächtigungsnorm in § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG anwendbar sein.

Schäfers ²⁾ kommt ebenfalls zu dem Ergebnis, daß die den Landesregierungen vom Bundesgesetzgeber in § 6 EinfGRealStG erteilte Ermächtigung nichtig sei, da für die gesamte Materie Festsetzung der Realsteuerhebesätze nach Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG a.F. nicht der Bund, sondern die Länder zuständig seien, und weil die Ermächtigung des § 6 EinfGRealStG gemäß Art. 124, 125 GG Landesrecht geworden sei ³⁾.

Bei der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der beiden Ermächtigungsnormen ist von den Übergangsvorschriften

1) Die Finanzverfassung der Gemeinden S. 103

2) Schäfers, Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden Diss. S. 138/139

3) Auch FroböB, Kommunale Steuern und Umlagen, Allgemeines in: HKWP Bd. III S. 271 ff., Fußnote 7 auf S. 306 ist der Ansicht, gemäß Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG a.F. sei der Bund in seiner Gesetzgebungsbefugnis beschränkt gewesen und § 6 EinfGRealStG könne daher nur als an die Länder gerichtete Anregung, nicht dagegen als aktueller Gesetzesbefehl angesehen werden.

des Grundgesetzes in den Art. 123 ff., insbesondere Art. 129 auszugehen, da die Ermächtigungen bereits in § 6 EinfGRealStG vom 1. 12. 1936 ¹⁾ und in § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG vom 1. 12. 1936 ²⁾ enthalten waren, allerdings gerichtet an den Reichsminister des Inneren und den Reichsminister der Finanzen. Beide Gesetze sind vor dem 7. September 1949, dem Tag des Zusammentritts des Bundestages, verabschiedet und folglich grundsätzlich vorkonstitutioneller Natur ³⁾.

Gemäß Art. 123 Abs. 1 GG gilt Recht aus der Zeit vor dem Zusammentritt des Bundestages fort, soweit es dem Grundgesetz nicht widerspricht. Ein solcher Widerspruch ist aus dem Grundgesetz nicht ersichtlich.

In Art. 129 Abs. 3 GG hat das Grundgesetz jedoch diejenigen früheren Ermächtigungen für erloschen erklärt, die zu einer Änderung oder Ergänzung der ermächtigenden Rechtsvorschrift oder zum Erlaß von Rechtsverordnungen anstelle von Gesetzen ermächtigen. Bei § 6 EinfGRealStG und § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG könnte es sich allenfalls um Ermächtigungen zum Erlaß von Rechtsverordnungen anstelle von Gesetzen handeln. Klarheit besteht darüber, daß darunter die sog. gesetzesvertretenden Rechtsverordnungen zu verstehen sind ⁴⁾. Nach Art. 129 Abs. 3 GG sollen die Ermächtigungen nicht mehr fortgelten, die sich auf die Änderung oder Aufhebung eines Gesetzes im formellen Sinne erstrecken oder der Exekutive gestatten, ein Rechtsgebiet zu regeln, das in dem ermächtigenden Gesetz nicht selbst geregelt war ⁵⁾.

1) RGBl. I S. 961

2) RGBl. I S. 986

3) BVerfG-Beschluß vom 10.6.1953 - 1 BvF 1/53 in: BVerfGE 2, 307

4) Hamann/Lenz, Grundgesetz Art. 129 Anm. 11; Leibholz/Rinck, Grundgesetz Art. 129 Rdnr. 3; BVerfG-Beschluß v. 10.6.1953 - 1 BvF 1/53 in: BVerfGE 2, S. 307 ff., LS 6, S. 330

5) Schmidt-Bleibtreu/Klein, Grundgesetz Art. 129 Rdnr. 3; Leibholz/Rinck, Grundgesetz Art. 129 Rdnr. 3; BVerfG v. 10.6.1953 a.a.O. S. 330, 332

Die Ermächtigungen in § 6 EinfGRealStG und in § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG erlauben dem Träger der Verordnungsgewalt nicht, die in den Realsteuergesetzen enthaltene Regelung des Hebesatzrechts der Gemeinden zu ändern oder aufzuheben. Das Charakteristikum der Ermächtigungen zu Verordnungen, die ein Rechtsgebiet regeln, das in dem ermächtigenden Gesetz nicht geregelt ist (sog. gesetzesergänzende Verordnungen), besteht darin, daß der Gesetzgeber dem Ordnungsgeber das Recht einräumt, die getroffenen Bestimmungen der Sache oder dem Umfang nach zu erweitern und im Rahmen ihres Zweckes oder Systems neue Verpflichtungen oder Berechtigungen zu statuieren ¹⁾. Dies könnte insbesondere auf § 6 EinfGRealStG zutreffen, falls diese Ermächtigung zulassen würde, durch Rechtsverordnung neue Berechtigungen oder Verpflichtungen zu normieren. Eine solche Verpflichtung wäre die Genehmigungspflicht für die Realsteuerhebesätze, falls sie erst durch die Verordnungen begründet würde. Diese Genehmigungspflicht wird aber bereits in den meisten Gemeindeordnungen, z. B. in NRW in § 88 Abs. 1 Ziff. 1 nWGO, statuiert ²⁾. Wie sich aus dem Wort "inwieweit" in § 6 EinfGRealStG ergibt, werden die Träger der Verordnungsgewalt durch diese Vorschrift lediglich ermächtigt, die bereits bestehende Genehmigungspflicht näher auszuführen, zu differenzieren und zu spezialisieren ³⁾. Den auf Grund von § 6 EinfGRealStG zu erlassenden Verordnungen fehlt infolgedessen die Ermächtigungsgrundlage zur Begründung neuer Verpflichtungen

1) vgl. Wolff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 129; Schäfers, Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden Diss. S. 132

2) Pagenkopf, Kommunalrecht S. 77, 377; ders., Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 164; Schäfers a.a.O. S. 134. A. M. David, Die Satzungs-gewalt der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen S. 113

3) Schäfers a.a.O. S. 135

und Berechtigungen. Die Rechtsverordnungen sind mithin nicht zu den Gesetzesergänzenden Rechtsverordnungen zu rechnen. Es handelt sich vielmehr um Verordnungen zur Ausführung der Genehmigungspflicht und damit des Hebesatzrechtes. Ausführungsverordnungen gehören jedoch nicht zu den gesetzvertretenden Rechtsverordnungen, für die die Ermächtigungen gemäß Art. 129 Abs. 3 GG erloschen sind. Die Ermächtigungen des § 6 EinfGRealStG und des § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG galten somit nach dem Zusammentritt des Bundestages als vorkonstitutionelles Recht fort.

Umstritten ist die Frage, ob die Ermächtigungen des § 6 EinfGRealStG und des § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG als Bundes- oder Landesrecht weitergegolten haben. Dies muß an Hand der Art. 124 und 125 GG geprüft werden. Ausschlaggebend ist dabei, ob die beiden Ermächtigungen Gegenstände der ausschließlichen Gesetzgebung (Art. 124 GG) oder der konkurrierenden Gesetzgebung (Art. 125 GG) des Bundes betreffen. Trifft keine von beiden Voraussetzungen zu, so käme nach dem Umkehrschluß aus Art. 124, 125 in Verbindung mit Art. 70 GG nur eine Weitergeltung als Landesrecht in Betracht.

§ 6 EinfGRealStG und § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG ermächtigen zu Begrenzungen des gemeindlichen Hebesatzrechtes. Es muß zunächst von der alten Fassung des Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG ausgegangen werden, wonach der Bund die konkurrierende Zuständigkeit über die Realsteuern mit Ausnahme der Festsetzung der Hebesätze besaß. Streitig war dabei, ob der konkurrierenden Bundeszuständigkeit nur die nominelle Festsetzung der Hebesätze oder die gesamte Gesetzgebungsmaterie der Hebesätze entzogen war. Ist man der zuerst genannten Meinung, dann würde die Befugnis zur Begrenzung des Hebesatzrechtes durchaus in die konkurrierende Bundeszuständigkeit gehören, andernfalls wäre jede Einflußnahme des Bundesgesetzgebers auf die Höhe der

Hebesätze ausgeschlossen ¹⁾. Nach dem Wortlaut des Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG a.F. dürfte jedoch die Auffassung vorzuziehen sein, wonach bis auf die nominelle Festsetzung der Realsteuerhebesätze der Bund die konkurrierende Zuständigkeit über die Materie der Hebesätze besaß ²⁾. Dieser Meinung ist auch das Bundesverwaltungsgericht unter ausdrücklicher Aufgabe der früheren Rechtsprechung ³⁾ in einer späteren Entscheidung gefolgt ⁴⁾. Auch das Bundesverfassungsgericht ⁵⁾ vertritt die Auffassung, der Bund habe nach der alten Fassung des Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG Höchstgrenzen für die Hebesätze festlegen können; ihm sei nach dem Wortlaut nur die Festsetzung selbst untersagt gewesen.

Das Bundesverwaltungsgericht ⁶⁾ hat ferner festgestellt, daß die Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit eine bundesgesetzliche Regelung der Materie der Realsteuerhebesätze erfordere, daß also die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorlägen. Es läßt sich folglich feststellen, daß gemäß Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG a.F. und Art. 72 Abs. 2 GG der Bund die konkurrierende Zuständigkeit über die Regelung

1) Die zuletzt genannte Meinung vertreten Schäfers, Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden Diss. S. 121, 129; Froböb, Kommunale Steuern und Umlagen, Allgemeines in: HKWP Bd. III S. 271 ff., 306 Fußnote 7

2) So Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden S. 101, 102; Oehm, § 3 EinfGRealStG Bundes- oder Landesrecht? in: DVBl. 1959 S. 734 ff., 734; Bühler in BK Art. 105 Erstbearbeitung Anm. II 3

3) BVerwG-Beschluß vom 8.10.1957 - VII B 49.57 in: KStZ 1957, 266 ff.; BVerwG-Beschluß vom 8.1.1959 - BVerwG VII B 63.58 in: KStZ 1959 S. 53

4) BVerwG-Urteil vom 13.11.1962 - BVerwG VII C 196.60 in: BVerwGE 15, 149 ff., 151

5) BVerfG-Beschluß vom 21.12.1966 - 1 BvR 33/64 in: BVerfGE 21, 54 ff., 60

6) BVerwG-Urteil vom 13.11.1962 a.a.O. S. 152

der Materie "Festsetzung der Hebesätze" hatte, ihm lediglich der Akt der materiellen Festsetzung selbst genommen war. Da auch die Voraussetzungen des Art. 125 Ziff. 1 GG - Geltung innerhalb einer oder mehrerer Besatzungszonen - erfüllt waren, waren die Ermächtigungen des § 6 EinfGRealStG und des § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG gemäß Art. 125 GG Bundesrecht geworden. Das muß erst recht nach der Neufassung des Art. 105 GG gelten ¹⁾, wonach der Bund zweifelsfrei die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit über die Realsteuern und damit auch über das Hebesatzrecht hat ²⁾. Es besteht somit kein Zweifel, daß die Ermächtigungen des § 6 EinfGRealStG und des § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG gemäß Art. 125 GG als Bundesrecht im Sinne des Art. 129 Abs. 1 GG fortgegolten haben.

Die Übergangsvorschriften der Art. 123 ff. GG wären allerdings nicht anwendbar, vielmehr wäre die Rechtmäßigkeit der Ermächtigungen an Hand der allgemeinen Normen des Grundgesetzes, insbesondere nach Art. 80 GG, zu messen, wenn die Ermächtigungen inzwischen nachkonstitutionelles Recht geworden wären. Dies könnte dann eingetreten sein, wenn der nachkonstitutionelle Gesetzgeber bei Änderungen der Ermächtigungen diese mit in seinen Willen aufgenommen hätte. Nach Meyer ³⁾ wäre das im Jahre 1951 geschehen, und zwar durch das Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuerrechts vom 27. 12. 1951 ⁴⁾ bezüglich des § 6 EinfGRealStG und das Gesetz zur Änderung des Grundsteuergesetzes vom 10. 8. 1951 ⁵⁾ bezüglich § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG.

Der Meinung Meyers kann nicht gefolgt werden. Durch den Untergang des Deutschen Reiches waren die früheren

1) durch das 21. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 12.5.1969 - BGBI. I S. 359

2) Bei der Frage der Weitergeltung der hier in Frage stehenden Ermächtigungen kam es aber gerade auf die Fassung des Art. 105 GG bei Verabschiedung des Grundgesetzes an, so daß sich obige Erörterung über eine Rechtslage, die nicht mehr besteht, nicht vermeiden ließ.

3) Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden S. 103

4) BGBI. I S. 996

5) BGBI. I S. 515

Delegatäre weggefallen. Nach Art. 129 Abs. 1 GG sind die Ermächtigungen auf die nunmehr sachlich zuständigen Stellen übergegangen. Es hätte zweifelhaft sein können, ob die Ermächtigungen in § 6 EinfGRealStG und in § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG auf Stellen des Bundes oder der Länder übergegangen sind. Einerseits stand dem Bund nach Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG a.F. die konkurrierende Gesetzgebung über die Realsteuern mit Ausnahme der Festsetzung der Hebesätze zu; wie oben ausgeführt folgt daraus, daß die Ermächtigungsnormen des § 6 EinfGRealStG und des § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG Bundesrecht geworden waren. Andererseits wird durch die Ermächtigungen die Genehmigung durch die Gemeindeaufsichtsbehörden angesprochen; die Gemeindeaufsichtsbehörden sind aber Stellen der Länder. Diese Zweifel haben die Gesetze vom 24. 12. 1951 und vom 10. 8. 1951 dadurch ausgeräumt, daß sie die Landesregierungen als die nunmehr sachlich zuständigen Stellen bezeichneten. In derartigen Zweifelsfällen hätte gemäß Art. 129 Abs. 1 Satz 2 GG eine Entscheidung der Bundesregierung im Einvernehmen mit dem Bundesrat und die Veröffentlichung dieser Entscheidung genügt. Da seinerzeit die Änderung anderer Normen des Realsteuerrechts anstand, liegt es nahe, daß die Feststellung der nunmehr sachlich zuständigen Stelle aus Zweckmäßigkeitserwägungen in diese Änderungsgesetze aufgenommen wurde. Dies hatte aber keine konstitutive Wirkung, da - wie oben ausgeführt - die Ermächtigungen bereits mit Inkrafttreten des Grundgesetzes auf den neuen Delegatar übergegangen waren. Beide Ermächtigungen sind durch das hier praktizierte Verfahren sachlich nicht geändert worden ¹⁾.

1) Eine sachliche Änderung stellt auch nicht der Er-satz des Wortes "Bestimmungen" durch das Wort "Rechtsverordnung" sowie die Streichung der Bür-gersteuer in § 6 EinfGRealStG durch das Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuerrechts vom 27.12.1951 dar. Die Bürgersteuer war schon durch die 2. Ver-ordnung über die Vereinfachung des Lohnabzugs vom 24.4.1942 - RGB1. I S. 252 - abgeschafft worden.

Formell wurde zwar ein anderer Weg gewählt als der in Art. 129 Abs. 1 Satz 2 GG vorgesehene; materiell sind aber nur die sachlich zuständigen Stellen benannt worden, auf die die Ermächtigungen bereits kraft Grundgesetzes übergegangen waren. In materieller Hinsicht handelt es sich also nur um die Klarstellung im Sinne des Art. 129 Abs. 1 Satz 2 GG.

Es dürfte ein nicht befriedigendes Ergebnis sein, wollte man aus der deklaratorischen Feststellung der Landesregierungen als der nunmehr sachlich zuständigen Stellen den Schluß ziehen, die aus der geschichtlichen Entwicklung des Realsteuerrechts überkommenen Ermächtigungen wären dadurch nachkonstitutionelles Recht geworden. Das hätte nämlich zur Folge, daß dann die Wirksamkeit der beiden Ermächtigungen nach den strengen Bestimmungen des Art. 80 GG zu prüfen wären, so daß unter Umständen die Ermächtigungen dann nichtig geworden sein könnten. Nachkonstitutionelles Recht könnte nur durch eine sachliche Änderung des Delegatars oder durch sonstige sachliche Änderungen entstanden sein ¹⁾. Dies ist aber hier nicht der Fall. Die Ermächtigungen in § 6 EinfGRealStG und § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG sind mithin vorkonstitutionelles Recht geblieben ²⁾.

Da Art. 80 GG auf vorkonstitutionelle Ermächtigungen zum Erlaß von Rechtsverordnungen nicht anwendbar

1) So auch BVerfG-Beschluß vom 27. 11. 1962 - 2 BvL 13/61 in: BVerfGE 15 S. 153 ff., 159. Bei dem zu entscheidenden Fall war tatsächlich eine sachliche Änderung des Delegatars eingetreten. Vorkonstitutionell war der Reichsminister der Finanzen ermächtigt. Anstelle des an sich nachkonstitutionell sachlich zuständigen Bundesministers der Finanzen wurde durch die Gesetzesänderung die Bundesregierung zum Delegatar berufen.

2) So im Ergebnis auch Schäfers, Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden Diss. S. 130, 131 bezgl. § 6 EinfGRealStG

ist ¹⁾, sind die Ermächtigungen des § 6 EinfGRealStG und des § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG nicht an den strengen Maßstäben dieser Vorschrift zu messen. Vielmehr ist die Verfassungsmäßigkeit der beiden Ermächtigungsnormen zum Erlaß von Rechtsverordnungen ausschließlich nach den Anforderungen des Art. 129 GG zu beurteilen. Diesen Erfordernissen genügen beide Normen, wie bereits oben dargestellt wurde, und sind daher verfassungsgemäß.

Nicht ersichtlich ist, daß sich die Verordnung der Landesregierung von NRW über die Genehmigungspflicht der Realsteuerhebesätze der Gemeinden vom 9. 12. 1952²⁾ nicht innerhalb der beiden Ermächtigungen hielte oder daß andere Bedenken gegen die Rechtmäßigkeit dieser Verordnung beständen. Die Verordnung und damit die Vorschriften über die Verkoppelung der Realsteuern und Genehmigungspflicht der Hebesätze sind rechtmäßig.

3) Zeitliche Grenzen für den Hebesatzbeschluß der Gemeinden

Eine weitere Grenze des Hebesatzrechts der Gemeinden bei den Realsteuern ergibt sich aus § 2 EinfGRealStG. Nach § 2 Abs. 1 EinfGRealStG sind die Hebesätze für die Realsteuern für jedes Rechnungsjahr neu festzu-

1) Bernhard Wolff, Die Ermächtigung zum Erlaß von Rechtsverordnungen nach dem Grundgesetz in: AöR Bd. 78 - 1952/53 - S. 194 ff., 211; Rubarth, Zur Rechtsgültigkeit der Preisverordnungen in: NJW 1952 S. 957 ff., 958; Weitnauer, Die Verordnungen über Ausnahmen vom Mieterschutz vom 27.11.1951 in: MDR 1952 S. 65 ff., 66; Schmidt, Zur Frage der Weitergeltung "vorkonstitutioneller" Ermächtigungen in: NJW 1952 S. 1239 ff., 1239; Kleinrahm, Der Kompetenzübergang nach Art. 129 Abs. 1 des Grundgesetzes in: DÖV 1952 S. 104 ff., 105 Fußnote 11; Wolff, Verwaltungsrecht Bd. I S. 126; Leibholz/Rinck, Grundgesetz Art. 129 Rdnr. 3; Hamann/Lenz, Grundgesetz Art. 80 Anm. B 1; Schmidt-Bleibtreu/Klein, Grundgesetz Art. 129 Rdnr. 3; BVerfG-Beschluß vom 10.6.1953 - 1 BvF 1/53 in: BVerfGE 2, 307 ff., 327. A.M.Holtkotten in BK Art. 129 Anm. II C 1

2) nwGVBl.1953 S. 103

setzen. § 2 Abs. 2 EinfGRealStG bestimmt, daß das Hebesatzrecht zeitlich nicht unbegrenzt wahrgenommen werden kann. Hiernach dürfen die Realsteuerhebesätze von der Gemeinde nicht beliebig oft geändert werden, sondern nur ein einziges Mal im Rechnungsjahr. Dadurch werden die Gemeinden zu großer Sorgfalt bei der Aufstellung ihres Haushaltsplanes gezwungen. Sie müssen ihren voraussichtlichen Finanzbedarf sorgfältig schätzen, um dann durch die Anpassung der Hebesätze an diesen Finanzbedarf zum Haushaltsausgleich zu gelangen. Im Hinblick darauf, daß bei der Grundsteuer und der Gewerbesteuer nach Gewerbeertrag und Gewerbekapital die Änderung der Hebesätze auf den Beginn des Rechnungsjahrs ¹⁾ zurückwirkt ²⁾, verbieten sich mehrere Änderungen der Hebesätze für das Rechnungsjahr im Interesse der Steuerpflichtigen von selbst. Besonders die Gewerbetreibenden müssen bei ihrer Kalkulation rechtzeitig in etwa wissen, mit welchen Steuersätzen und damit Belastungen sie zu rechnen haben.

Wie die Erstfestsetzung der Hebesätze der Gemeinde in der Haushaltssatzung erfolgt (vgl. § 85 Ziff. 2 nwGO in Verbindung mit § 2 Abs. 1 EinfGRealStG), muß die einmalige Änderung der Realsteuerhebesätze in der Form der Nachtragshaushaltssatzung vorgenommen werden (§ 2 Abs. 2 Satz 2 EinfGRealStG). Die Haushaltssatzung ist, abgesehen von einer Nachtragshaushaltssatzung, der einzige Platz zur Bestimmung der Hebesätze, wenn Realsteuern erhoben werden sollen. Ist dieser Platz im Rahmen der Haushaltssatzung nicht ausgefüllt worden, dann bestehen Steuerhebesätze, nach denen ein Pfllichtiger

1) In NRW stimmt das Rechnungsjahr mit dem Kalenderjahr überein. vgl. Gesetz zur Anpassung des Rechnungsjahrs an das Kalenderjahr vom 6.4.1960 - nwGVBl.S. 57

2) Bei der Änderung des Hebesatzes für die Lohnsummensteuer tritt keine Rückwirkung ein; gemäß § 2 Abs. 2 Satz 4 EinfGRealStG gilt diese Änderung erstmals für den Monat nach Erlaß der Nachtragshaushaltssatzung

herangezogen werden könnte, überhaupt nicht ¹⁾).

Im allgemeinen sind gemäß § 90 Abs. 1 nwGO Nachtragshaushaltssatzungen spätestens bis zum Ablauf des Rechnungsjahres zu beschließen. Im Interesse einer größeren Sicherheit der Steuerpflichtigen bezüglich der Höhe ihrer Steuerbelastung bestimmt § 2 Abs. 2 Satz 2 EinfGRealStG insofern eine Ausnahme von diesem Grundsatz, als die Nachtragshaushaltssatzung über die Festsetzung der neuen Hebesätze vor dem "1. Januar" erlassen werden muß. Im Zuge der Umstellung des Rechnungsjahres auf das Kalenderjahr ist in Nordrhein-westfalen an Stelle des Datums "1. Januar" das Datum "1. Oktober" getreten ²⁾. Folglich muß in NRW die Nachtragshaushaltssatzung mit einer Änderung der Realsteuerhebesätze vor dem 1. Oktober des jeweils laufenden Rechnungs- und damit auch Kalenderjahres erlassen sein, das heißt vom Rat der Gemeinden beschlossen (§ 86 Abs. 4 nwGO), von der Aufsichtsbehörde genehmigt (§ 88 nwGO) und schließlich öffentlich bekanntgemacht sein (§ 88 Abs. 2 nwGO) ³⁾. Das bedeutet in der Praxis, daß die Nachtragshaushaltssatzung mit Änderungen der Hebesätze schon wesentlich vor dem 1. Oktober vom Rat verabschiedet sein muß, damit für das nachfolgende Verfahren der Genehmigung und Veröffentlichung noch genügend Zeit bleibt. Aus dieser Bestimmung folgt für die Finanzpolitik der Gemeinden, daß erhebliche Schwierigkeiten entstehen würden, wenn sich erst nach

1) Fagenkopf, Kommunalrecht S. 88

2) Gemäß der Bekanntmachung der Änderungen von Vorschriften des gemeindlichen Haushalts-, Kassen-, Rechnungs- und Abgabewesens, die sich aus der Anpassung des Rechnungsjahrs an das Kalenderjahr ergeben, vom 11.1.1961-nwGVBl. S. 115 -. Diese Bekanntmachung durch den Innenminister des Landes Nordrhein-Westfalen beruht auf der Ermächtigung des § 4 Abs. 2 des Gesetzes zur Anpassung des Rechnungsjahres an das Kalenderjahr vom 6.4.1960 - nwGVBl. S. 57

3) Daß das gesamte Verfahren bis zur Inkraftsetzung der Nachtragssatzung gemeint ist, ergibt sich aus der Formulierung "erlassen" in § 2 Abs. 2 Satz 2 EinfGRealStG, im Gegensatz zu dem Wort "beschließen" in § 90 Abs. 1 nwGO

dem 1. Oktober herausstellt, daß mit wesentlichen finanziellen Mehranforderungen oder mit Einnahmeausfällen zu rechnen ist, da nach diesem Termin die Einnahmen nicht mehr für das laufende Rechnungsjahr durch Anhebung der Realsteuerhebesätze aufge bessert werden können.

Fraglich ist die Rechtslage, wenn die erste Haushaltssatzung mit der Festsetzung der Realsteuerhebesätze als nichtig durch eine Gerichtsentscheidung aufgehoben wurde und die Gemeinde daraufhin eine neue rechtswirksame Haushaltssatzung erst nach dem 1. Oktober oder gar erst im neuen Rechnungsjahr erlassen kann. Dieser Fall ist im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt. Es fragt sich daher, ob § 2 Abs. 2 Satz 2 EinfGRealStG hier entsprechend anzuwenden ist.

Die Rechtsprechung ¹⁾ lehnt eine analoge Anwendung des § 2 Abs. 2 Satz 2 EinfGRealStG auf den Fall der erstmaligen wirksamen Festsetzung der Realsteuerhebesätze in einer Haushaltssatzung ab. Erweise sich eine Haushaltssatzung mit der Erstfestsetzung der Realsteuerhebesätze als fehlerhaft und nichtig, könne auch nach Ablauf der Frist des § 2 Abs. 2 Satz 2 EinfGRealStG der Fehler dadurch ausgeräumt werden, daß die Hebesätze in einer neu erlassenen Haushaltssatzung festgesetzt würden. Begründet wird diese Meinung damit, daß nach Ablauf der letzten Gültigkeitsdauer der Hebesätze, das heißt mit Ablauf des Rechnungsjahres, bis zur Neufestsetzung für das laufende Jahr ein rechtlicher Schwebezustand bestünde ²⁾, da die Realsteuergesetze als Grundlage für die Erhebung der Realsteuern nicht ausreichen, vielmehr noch die Festsetzung der Hebesätze durch die Gemeinde hinzukommen

1) BVerwG-Urteil vom 14.12.1955 - BVerwG V C 295.54 - in: BVerwGE 3, 45 ff., 47; Urteil des OVG Münster vom 8. 10.1969 - II A 217/67 - in: DVBl. 1970 S. 430; Urteile des OVG Lüneburg vom 1.11.1968 - III A 39/68 - KStZ 1969 S. 99 und vom 22.4.1969 - VII OVG A 21/69 - in: KKZ 1970 S. 96 ff., 98; vgl. auch die Entscheidung des BVerfG vom 19.12.1961 - 2 BvR 2/60 - in: BVerfGE 13, 279 ff., 284, durch die eine Verfassungsbeschwerde gegen das o.a. BVerwG-Urteil als unbegründet abgewiesen wurde, sowie BVerwG-Urteil vom 5.3. 1971 - VII C 44.68 - in: KStZ 1971 S. 200 ff.

2) OVG Lüneburg KStZ 1969 S. 100; OVG Lüneburg KKZ 1970 S. 98; BVerwG-Urteil in: BVerwGE 3, 46

müsse ¹⁾. Mit der Schließung dieser rechtlichen Lücke müsse der Steuerpflichtige rechnen, er könne sich nicht darauf verlassen, daß die Gemeinde keine Hebesätze beschließen und auf Realsteuererhebungen in dem betreffenden Haushaltsjahr verzichten werde ²⁾. Insofern sei die Rechtslage für den Steuerpflichtigen bei erstmaliger rechtsgültiger Festsetzung der Hebesätze für das Rechnungsjahr nach Ablauf der Frist des § 2 Abs. 2 Satz 2 EinfGRealStG eine andere als die bei einer Änderung der Hebesätze im Laufe des Rechnungsjahres, die in eine objektiv endgültige Rechtsetzungslage eingreife ³⁾. Bei einer Änderung verdiene der Steuerpflichtige daher den Vertrauensschutz des § 2 Abs. 2 Satz 2 EinfGRealStG, nicht aber bei einer erstmaligen rechtswirksamen Festsetzung der Hebesätze. Folglich sei für den zuletzt genannten Fall § 2 Abs. 2 Satz 2 EinfGRealStG nicht analog anwendbar.

Dieser Meinung der Rechtsprechung kann jedoch nicht gefolgt werden. Gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 EinfGRealStG muß die Nachtragssatzung mit der Festsetzung geänderter Hebesätze vor dem 1. Oktober erlassen werden. Nach dieser Vorschrift dürfen also Änderungen der Hebesätze unstreitig nicht mehr nach diesem Termin vorgenommen werden. Da die erste Festsetzung von Hebesätzen in der ursprünglichen Haushaltssatzung gegenüber einer Änderung der Hebesätze im Laufe des Rechnungsjahres rechtlich gesehen ein Mehr darstellt - hier werden erstmalig die Rechtsgrundlagen für die Heranziehung der Steuerpflichtigen zu den Realsteuern geschaffen, während bei einer Änderung solche Rechtsgrundlagen bereits vorhanden waren -, muß der Termin des § 2 Abs. 2 Satz 2 EinfGRealStG erst recht für die erstmalige rechtswirksame Festsetzung der Hebesätze gelten. Dieses argumentum a fortiori wird auch durch Sinn und Zweck dieser Bestimmung gestützt. Zwar ist es richtig, daß bis zur erstmaligen wirksamen Fest-

1) OVG Münster DVBl. 1970 S. 430

2) OVG Lüneburg KKZ 1970 S. 98

3) OVG Lüneburg KStZ 1969 S. 100; OVG Lüneburg KKZ 1970 S. 98; BVerwG-Urteil in: BVerwGE 3, 47, 48

setzung der Hebesätze ein rechtlicher Schwebezustand besteht, wie ihn die Rechtsprechung zur Begründung ihrer Auffassung anführt. Sinn des § 2 Abs. 2 Satz 2 EinfGRealStG ist es, im Interesse aller Beteiligten, also nicht nur der Steuerpflichtigen, sondern auch der Gemeinde selbst, vor dem 1. Oktober des laufenden Haushaltsjahres endgültig Klarheit darüber zu schaffen, welche Hebesätze in der Gemeinde bis zum Ende des Haushaltsjahres anzuwenden sind. § 2 Abs. 2 Satz 2 EinfGRealStG muß daher erst recht für den Fall gelten, daß in der Haushaltssatzung erstmalig wirksam Hebesätze festgesetzt werden sollen. Dieses Ergebnis enthält für die Gemeinden keine unbilligen Härten; haben es doch die Gemeinden selbst in der Hand, durch sorgfältige Vorbereitung und rechtzeitige Verabschiedung der Haushaltssatzung den Termin des § 2 Abs. 2 Satz 2 EinfGRealStG einzuhalten. Auch die Haushaltssatzung mit der erstmaligen Festsetzung der Realsteuerhebesätze muß demnach vor dem 1. Oktober erlassen sein.

Als Ergebnis des Abschnitts B IV ist festzustellen:

Die Gemeinden sind hinsichtlich der Gestaltung der Hebesätze für die Realsteuern nicht frei, sondern einer Reihe von Beschränkungen und Bindungen unterworfen, und zwar durch

den Grundsatz der Einheitlichkeit der Hebesätze für das gesamte Gemeindegebiet, § 21 Abs. 2 Satz 1 GrStG und § 16 Satz 2 GewStG, mit der Ausnahme der Mehrbelastung in § 3 EinfGRealStG;

die Vorschriften über die Genehmigungspflicht und Koppelung der Hebesätze in Nordrhein-Westfalen und anderen Bundesländern auf Grund der Gemeindeordnungen und der Rechtsverordnungen auf Grund der Ermächtigungen des § 6 EinfGRealStG sowie des § 21 Abs. 2 Satz 2 GrStG;

die zeitliche Bindung der Hebesatzentscheidung gemäß § 2 EinfGRealStG.

V) Verfahren der Realsteuerfestsetzung und die jeweils gegebenen Rechtsbehelfe

Das förmliche Verfahren der Festsetzung der Realsteuerschuld des einzelnen Steuerpflichtigen zerfällt im wesentlichen in zwei Abschnitte: in die Festsetzung des Steuermeßbetrages und in den Erlaß des Steuerbescheides. Zwar wird nur der Steuerbescheid durch Anwendung des Hebesatzes festgesetzt, so daß an sich nur der zweite Verfahrensabschnitt unter dem Blickpunkt des Themas darzustellen wäre. Im Interesse der Vollständigkeit und der größeren Klarheit erscheint es indessen geboten, hier auf beide Verfahrensabschnitte mit den jeweils gegebenen Rechtsmitteln einzugehen.

1) Die Festsetzung des Steuermeßbetrages durch die Finanzämter und die dagegen zulässigen Rechtsbehelfe

Der Steuermeßbetrag wird bei den Realsteuern in der Form des Steuermeßbescheids durch das Finanzamt festgesetzt (§ 212 a Abs. 1 AO). Wie der Steuermeßbetrag errechnet wird, ergibt sich aus dem GrStG und dem GewStG.

Bei der Grundsteuer wird der Steuermeßbetrag durch Anwendung einer Steuermeßzahl auf den Einheitswert ermittelt (§ 11 GrStG). Die allgemeine Steuermeßzahl beträgt nach § 12 GrStG 10 vom Tausend, Besonderheiten ergeben sich aus §§ 28 ff. GrStDV in der Fassung vom 29. 1. 1952 ¹⁾. Für die Besteuerung ist der Einheitswert maßgebend (§ 10 GrStG), und zwar der, der nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes vom 10. Oktober 1934 ²⁾ festgestellt worden ist. Die nach der Neufassung des Bewertungsgesetzes vom 13. 8. 1965 ³⁾ ermittelten Einheitswerte werden der Berechnung des Steuermeßbetrags

1) BGBl. I S. 79

2) RGBl. I S. 1035

3) BGBl. I S. 851

noch nicht, sondern voraussichtlich erst ab 1974 zugrundegelegt ¹⁾.

Bei der Gewerbesteuer wird zunächst für die Gewerkekapi- und die Gewerbeertragsteuer getrennt je ein Steuermeßbetrag festgesetzt. Der Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Gewinn, § 7 GewStG, unter Berücksichtigung der in §§ 8 und 9 GewStG vorgesehenen Hinzurechnungen und Kürzungen. Die Steuermeßzahl für die Gewerbeertragsteuer ist gemäß § 11 Abs. 2 GewStG nach der Höhe des jeweiligen Gewerbeertrages gestaffelt und besteht in einem Hundertsatz. Durch Anwendung dieses Hundertsatzes auf den Gewerbeertrag wird gemäß § 11 Abs. 1 GewStG der Steuermeßbetrag für die Gewerbeertragsteuer gebildet. Bei Bestimmung des Steuermeßbetrages für die Gewerkekapi- steuer ist vom Einheitswert des gewerblichen Betriebes auszugehen ²⁾, dem bestimmte Beträge hinzuzurechnen und von dem auch Summen abzuziehen sind (§ 12 GewStG). Gemäß § 13 GewStG ist durch Anwendung der Steuermeßzahl, eines Tausendsatzes, auf das nach § 12 GewStG errechnete Gewerkekapi- tal der Steuermeßbetrag der Gewerkekapi- talsteuer zu ermitteln. Durch Addition der Meßbeträge für Gewerkekapi- tal und Gewerbeertrag wird schließlich ein einheitlicher Steuermeßbetrag gebildet (§ 14 GewStG).

Ähnlich verläuft das Verfahren bei der Lohnsummensteuer, falls sie in der jeweiligen Gemeinde erhoben wird (vgl. dazu § 6 Abs. 2 und § 25 GewStG); allerdings wird der Lohnsummensteuermeßbetrag nicht in den einheitlichen Meßbetrag aus Kapital und Ertrag einbezogen.

1) vgl. Artikel 1 des Gesetzes zur Änderung bewertungsrechtlicher und anderer steuerrechtlicher Vorschriften - Bewertungsänderungsgesetz 1971 - vom 27.7.1971 - BGBl. I S. 1157 sowie Art. 3 Abs. 1 des Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 13.8.1965 - BGBl. I S. 851

2) Dieser Einheitswert wird nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes in der Fassung vom 10.12.1965 - BGBl. I S. 1861 - bestimmt

Die Festsetzungen der Steuermeßbeträge durch die Finanzämter in der Form der Steuermeßbescheide (§ 212 a Abs. 1 AO) enthalten gleichzeitig die Feststellung der sachlichen Steuerpflicht und der persönlichen Steuerpflicht, der Steuerschuldnerschaft (§ 212 a Abs. 3 AO). Die auf diese Weise von den staatlichen Finanzämtern erlassenen Steuermeßbescheide sind den Steuerschuldnern zuzustellen (§§ 211 Abs. 3, 212 a Abs. 2 AO). Gleichzeitig teilen die Finanzämter die festgesetzten Realsteuermeßbeträge den heheberechtigten Gemeinden mit (§ 212 b Abs. 1 AO), die die Steuermeßbeträge ihren Realsteuerbescheiden zugrundelegen (§ 212 b Abs. 2 AO).

Die Gemeinden sind bei ihren Realsteuerbescheiden an die ihnen mitgeteilten Steuermeßbescheide der Finanzämter selbst dann gebunden ¹⁾, wenn der Steuermeßbescheid noch angefochten werden kann (§ 212 b Abs. 2 AO); wird der Meßbescheid durch Entscheidung über einen Rechtsbehelf oder durch Berichtigungsbescheid geändert, so müssen die Gemeinden von Amts wegen ihren Realsteuerbescheid ebenfalls entsprechend abändern, selbst wenn dieser inzwischen unanfechtbar geworden sein sollte (§ 212 b Abs. 3 AO). Trotz dieser Bindung der Gemeinden an die Steuermeßbescheide der Finanzämter haben die Gemeinden grundsätzlich keine Möglichkeit, die Meßbescheide anzufechten ²⁾.

Anders ist die Rechtslage zwischen den Finanzämtern und den Steuerpflichtigen. Im Gegensatz zu den Gemeinden können diese gegen den Steuermeßbescheid im Rechtswege vorgehen. § 212 a Abs. 2 AO bestimmt ausdrücklich, daß auf die Festsetzung der Steuermeßbeträge die für die Festsetzung der Steuern, auf die Steuermeßbe-

1) Froböb, Kommunale Steuern und Umlagen, Allgemeines in: HKWP Bd. III S. 271 ff., 305

2) Froböb a.a.O. S. 305; zu den Ausnahmen vgl. Froböb a.a.O. S. 305 FN. 7; siehe ferner § 36 AO, der gewisse Mitwirkungsrechte der Gemeindeverwaltung bei der Festsetzung der Gewerbesteuermeßbescheide vorsieht, sowie § 100 Abs. 3 AO, der die Gemeindeverwaltung bei der Gewerbesteuer auf den Weg der Dienstaufsichtsbeschwerde verweist.

scheide die für Steuerbescheide, insbesondere Realsteuerbescheide, geltenden Vorschriften sinnngemäße Anwendung finden, und damit auch die Vorschriften über die Rechtsbehelfe und Rechtsmittel gegen diese Bescheide.

Als Rechtsbehelf gegen den Steuermeßbescheid könnte zunächst der Einspruch gemäß § 229 AO in Betracht kommen, ein außergerichtlicher Rechtsbehelf. Diese außergerichtlichen Rechtsbehelfe der AO sind gemäß § 228 Abs. 1 Ziff. 1 AO in Abgabenangelegenheiten gegeben, auf die die AO Anwendung findet. Nach Abs. 2 sind Abgabenangelegenheiten u. a. alle mit der Verwaltung der Abgaben zusammenhängenden Angelegenheiten. Der Geltungsbereich der AO wird hier durch § 3 Abs. 2 AO definiert, wonach bei teilweiser Verwaltung der Abgabe durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden die AO insoweit gilt, als die Abgabe durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet wird. Zu dieser teilweisen Verwaltung gehört auch der Bereich der Realsteuern bis zur Festsetzung der Steuermeßbeträge ¹⁾. Es handelt sich bei dem Steuermeßbescheid folglich um eine Abgabenangelegenheit, auf die die AO angewendet wird; demnach sind die Rechtsbehelfe der AO gemäß § 228 Abs. 1 Ziff. 1 AO gegeben. Als außergerichtlicher Rechtsbehelf ist gegen die Realsteuermeßbescheide der Einspruch gemäß § 229 Ziff. 2 AO zulässig, da es sich um einen Steuermeßbescheid handelt, der für die Festsetzung von Abgaben verbindlich ist ²⁾.

Als gerichtliches Rechtsmittel kommt die Anfechtungsklage nach § 40 FGO ³⁾ in Frage. Dann müßte der Finanzrechtsweg gegeben sein. Gemäß § 33 Abs. 1 Ziff. 1 FGO ist der Finanzrechtsweg gegeben in öffentlich-

1) v. Wallis in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung § 228 AO Rdnr. 4 (60. Lieferung 1969)

2) vgl. v. Wallis in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung § 229 AO Rdnr. 12 (52. Lieferung 1967)

3) vom 6. 10. 1965 BGBl. I S. 1477

rechtlichen Streitigkeiten über Abgabenangelegenheiten, soweit die Abgaben der Gesetzgebung des Bundes unterliegen und durch Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Es geht bei der Streitigkeit um den Steuermeßbescheid um einen Streit über die Auslegung und Ausführung der Realsteuergesetze. Es liegt also eine öffentlich-rechtliche Streitigkeit über eine Abgabenangelegenheit vor, da gemäß § 33 Abs. 2 FGO Abgabenangelegenheiten im Sinne dieses Gesetzes alle mit der Verwaltung der Abgaben zusammenhängenden Angelegenheiten sind. Die Realsteuern unterliegen nach Art. 105 Abs. 2 GG der konkurrierenden Gesetzgebung des Bundes; was die Festsetzung der Steuermeßbescheide betrifft, so liegt insoweit eine teilweise Verwaltung der Realsteuern durch staatliche Finanzbehörden vor (§§ 3 Abs. 2, 212 a AO). Da die Voraussetzungen des § 33 Abs. 1 Ziff. 1 FGO somit vorliegen, ist der Finanzrechtsweg gegeben.

Wenn der Steuerpflichtige gegen den Steuermeßbescheid klagt, will er in aller Regel dessen Aufhebung oder Änderung erreichen. Da gemäß § 212 a Abs. 2 AO auf Steuermeßbescheide die für Steuerbescheide geltenden Vorschriften sinngemäß anzuwenden sind, ist der Steuermeßbescheid ebenso wie der Steuerbescheid als Verwaltungsakt anzusehen. Der Kläger begehrt daher Aufhebung oder Änderung eines Verwaltungsakts; die richtige Klageart ist die Anfechtungsklage nach § 40 Abs. 1 FGO. Zulässigkeitsvoraussetzung dieser Klage vor dem Finanzgericht ist u. a., daß ein Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf, den Einspruch nach § 229 AO, ganz oder teilweise erfolglos geblieben ist (§ 44 FGO).

2) Die Festsetzung der Steuerschuld durch die Gemeinden, die dagegen und insbesondere gegen die Festsetzung der Hebesätze gegebenen Rechtsbehelfe

Die Gemeinden berechnen die Steuerschuld unter Zugrundelegung der ihnen von den Finanzämtern gemäß § 212 b Abs. 1 AO mitgeteilten Steuermeßbeträge und der von ihnen in der Haushaltssatzung festgesetzten Hebesätze (§ 85 Ziff. 2 nwGO). Das geschieht im Wege einer einfachen Multiplikation des Meßbetrages mit dem Hebesatz (§§ 21 Abs. 1 GrStG, 16 GewStG). Die so ermittelte Steuerschuld wird von den Gemeinden durch Steuerbescheid festgesetzt und dem Steuerpflichtigen mitgeteilt ¹⁾; sie wird jährlich berechnet, es sind jedoch zu bestimmten Terminen Vorauszahlungen zu leisten (§§ 23 GrStG, 19 GewStG).

Der Finanzrechtsweg ist gegen den Realsteuerbescheid nicht gegeben; beim Erlaß der Steuerbescheide durch die Gemeinden handelt es sich nicht um Abgabenangelegenheiten im Sinne von §§ 33 FGO, weil insoweit die Realsteuern nicht von Finanzbehörden des Bundes oder des Landes verwaltet werden (§ 33 Abs. 1 Ziff. 1, Abs. 2 FGO).

Da es sich bei einem Streit um die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids um eine öffentlich-rechtliche Streitigkeit nichtverfassungsrechtlicher Art handelt, ist gemäß § 40 Abs. 1 VwGO ²⁾ der Rechtsweg zu den allgemeinen Verwaltungsgerichten gegeben ³⁾. Der Steuerschuldner wird die Aufhebung des Steuerheranziehungsbescheides begehren. Dieser Bescheid ist ein Verwaltungsakt, da er die konkrete Abgabepflicht des Steuerpflichtigen begründet und somit einen Einzelfall auf

1) Schiefer, Die einzelnen Gemeindesteuern in: HKWP Bd. III S. 308 ff., 316, 330

2) vom 21.1.1960 BGBI. I S. 17

3) FroböB, Kommunale Steuern und Umlagen. Allgemeines in: HKWP Bd. III S. 271 ff., 286; Wolff, Verwaltungsrecht Bd. III S. 369

dem Gebiet des öffentlichen Rechts regelt ¹⁾; daher ist die richtige Klageart die Anfechtungsklage gemäß § 42 VwGO. Zuvor ist ein Widerspruchsverfahren nach § 68 ff. VwGO durchzuführen.

Im Rechtsweg gegen den Realsteuerbescheid kann nicht mehr geltend gemacht werden, daß die Entscheidungen in dem ihm zugrundeliegenden Steuermeßbescheid unzutreffend seien (§ 232 Abs. 2, § 3 Abs. 3 Ziff. 6 AO) ²⁾. Gegen den Steuerbescheid kann eingewandt werden, die Berechnung der Steuerschuld sei fehlerhaft. Häufiger dürfte geltend gemacht werden, daß die Rechtsgrundlage der Hebesätze, die Haushaltssatzung der betreffenden Gemeinde, wegen Verstoßes gegen eine der zwingenden Vorschriften der Gemeindeordnung, der Gemeindehaushaltsverordnung oder der Rücklagenverordnung nichtig sei ³⁾. Bei Nichtigkeit der Haushaltssatzung entbehren die Realsteuerbescheide der Rechtsgrundlage; sie sind rechtswidrig und anfechtbar.

So wird in dem Verwaltungsgerichtsverfahren gegen den Steuerbescheid inzidenter die Rechtmäßigkeit der Haushaltssatzung und damit auch der Hebesatzfestsetzung überprüft ⁴⁾. Die Frage, ob die Höhe der Hebesätze zweckmäßig ist, entzieht sich jedoch der verwaltungsgerichtlichen Nachprüfung (vgl. § 113 Abs. 1 VwGO). Die Entscheidung der Vertretungskörperschaft der Gemeinde über die Höhe der Hebesätze ist als Ermessensent-

1) Pagenkopf, Die fehlerhafte Haushaltssatzung, Institut FSt. Heft 79 S. 45/46

2) Schiefer, Die einzelnen Gemeindesteuern in: HKWP Bd. III S. 308 ff., 316, 330

3) Zu beachten ist jedoch, daß der Grundsatz des § 139 BGB auch im Ortsrecht gilt, vgl. Urteil des OVG Münster vom 26.2.1955 - III A 1675/52 in: OVG 9, 247 ff., 251. Die Haushaltssatzung muß daher nur dann völlig aufgehoben werden, wenn tragende, zwingende gesetzliche Vorschriften verletzt sind; vgl. Pagenkopf, Die fehlerhafte Haushaltssatzung, Institut FSt. Heft 79 S. 52

4) Vgl. dazu auch Pagenkopf, Kommunalrecht S. 380 mit weiteren Nachweisen.

scheidung gemäß § 114 VwGO daher nur auf Ermessensfehler hin überprüfbar. Keinesfalls kann das Verwaltungsgericht seinerseits die Höhe der Hebesätze festsetzen ¹⁾.

Eine weitere Möglichkeit, gegen den Hebesatzbeschluß der Gemeinden in der Haushaltssatzung vorzugehen, besteht in der Durchführung eines abstrakten Normenkontrollverfahrens gemäß § 47 VwGO. Dann muß dieses Verfahren in dem betreffenden Bundesland zugelassen sein. Von der Ermächtigung des § 47 VwGO hat NRW keinen Gebrauch gemacht, zugelassen ist dieses Verfahren in Baden-Württemberg, Bayern, Bremen, Hessen und Schleswig-Holstein ²⁾. Der Hebesatzbeschluß der Gemeinden ist Bestandteil der Haushaltssatzung; diese ist eine Rechtsvorschrift, die im Range unter dem Landesgesetz steht. Folglich läßt sich die Rechtsgültigkeit einer Satzung durch abstraktes Normenkontrollverfahren nach § 47 VwGO nachprüfen ³⁾, und damit auch die Wirksamkeit der Hebesatzfestsetzung in der Haushaltssatzung ⁴⁾. Zur Stellung des Antrages gemäß § 47 VwGO ist in den betreffenden Bundesländern jeder unmittelbar oder mittelbar Betroffene berechtigt ⁵⁾, also bei Überprüfung der Haushaltssatzung der Realsteuerpflichtige. Wird durch das OVG die Haushaltssatzung für nichtig erklärt, so sind alle Steuerbescheide, die sich auf die Hebesatzfestsetzung stützen, aufzuheben, soweit sie nicht unanfechtbar geworden sind ⁶⁾.

Nicht unerwähnt soll in diesem Zusammenhang noch bleiben, daß die Steuerpflichtigen, soweit sie Bürger der

1) Vgl. dazu Pagenkopf, Die fehlerhafte Haushaltssatzung, Institut FSt. Heft 79 S. 47, 50

2) Wolff, Verwaltungsrecht Bd. III S. 337

3) Wolff, Verwaltungsrecht Bd. III S. 338

4) Pagenkopf, Die fehlerhafte Haushaltssatzung S. 43

5) Pagenkopf, Die fehlerhafte Haushaltssatzung S. 44

6) Pagenkopf, Die fehlerhafte Haushaltssatzung S. 44

hebeberechtigten Gemeinde sind, schon vor der formellen Verabschiedung der Haushaltssatzung die Möglichkeit haben, gegen die gesamte Haushaltssatzung und damit auch gegen die Festsetzung der Hebesätze Einwendungen geltend zu machen (§ 86 Abs. 3 nWGO). Nach dieser Vorschrift ist die Haushaltssatzung noch vor der Verabschiedung durch den Rat nach öffentlicher Bekanntmachung eine Woche lang öffentlich auszulegen. Während dieser Zeit können von den Bürgern gegen die Haushaltssatzung Einwendungen erhoben werden, über die dann das Ratsplenum in öffentlicher Sitzung zu entscheiden hat. Zwar handelt es sich dabei nicht um ein Rechtsmittel; andererseits können durchaus auch Zweckmäßigkeitserwägungen geltend gemacht werden, etwa Bedenken wegen zu hoher Hebesätze. Ein entscheidender Nachteil dieser Norm ist, daß die Rechte daraus nur die Gemeindebürger haben, gemäß § 6 Abs. 2 nWGO also nur die Wahlberechtigten. Das bedeutet, daß Gewerbebetriebe in Gesellschaftsform oder Forensen, die zwar einen Gewerbebetrieb bzw. ein Grundstück in der Gemeinde haben, aber dort nicht selbst ansässig, damit dort nicht wahlberechtigt und somit keine Bürger sind, keine Einwendungen im Sinne von § 86 Abs. 3 nWGO erheben können. Gerade diese Steuerpflichtigen werden aber von der Haushaltssatzung mit der Festsetzung der Realsteuerhebesätze mit getroffen.

Rechtsmittel gegen die Hebesatzentscheidung der Gemeinden in der Haushaltssatzung ist demnach hauptsächlich die Anfechtungsklage nach § 42 VwGO gegen den Realsteuerbescheid, wobei in dem Verfahren die Rechtmäßigkeit der Hebesatzfestsetzung inzidenter überprüft wird. Weiter gibt es in den Ländern, die das abstrakte Normenkontrollverfahren zugelassen haben, die Möglichkeit, die Haushaltssatzung und damit auch die Festsetzung der Hebesätze in diesem Verfahren gemäß § 47 VwGO auf Rechtsfehler hin überprüfen zu lassen.

C) Rechtliche Untersuchung der Beteiligung der Gemeinden an den Gemeinschaftsteuern (Art. 106 Abs. 3, 7 GG) und an der Einkommensteuer (Art. 106 Abs. 5 GG) sowie der in Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG vorgesehenen Einführung des Hebesatzrechts

Nach der Finanzverfassung des Grundgesetzes sind die Gemeinden an dem Länderanteil der Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer (Gemeinschaftsteuern) zu beteiligen (Art. 106 Abs. 3, 7 GG). Außerdem erhalten sie einen Anteil an dem Aufkommen der Einkommensteuer gemäß Art. 106 Abs. 5 GG. Zwar ist nur bei der Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer nach Art. 106 Abs. 5 GG die Einführung des Hebesatzrechts vorgesehen (vgl. Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG), so daß es an sich ausreichen würde, die Darstellung auf Abs. 5 des Art. 106 GG zu beschränken. Es erscheint aber zweckmäßig, auch die Beteiligung der Gemeinden an den Gemeinschaftsteuern, zu denen u. a. die Einkommensteuer gehört, darzustellen. Diese vollständige Betrachtung der gemeindlichen Beteiligungsformen an der Einkommensteuer bietet die Möglichkeit, durch Gegenüberstellung beider Arten die jeweilige rechtliche Qualifikation als Steuer bzw. als Anspruch auf Beteiligung am Steueraufkommen im Wege des Finanzausgleichs zu erkennen.

Es wird demnach zunächst das Wesen der beiden Beteiligungsformen der Gemeinden an der Einkommensteuer nach Art. 106 Abs. 3 und 7 GG einerseits sowie nach Art. 106 Abs. 5 GG andererseits zu umreißen sein. In dem dann folgenden Abschnitt soll auf das Hebesatzrecht eingegangen werden, dessen Einführung durch Bundesgesetz gemäß Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG möglich ist.

I) Die Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer und den übrigen Gemeinschaftsteuern gemäß Art. 106 Abs. 3 und Abs. 7 GG (Steuerverbund)

1) Grundzüge der gesetzlichen Regelung:

Art. 106 Abs. 3 Satz 1 - 3 GG lautet:

"Das Aufkommen der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer steht dem Bund und den Ländern gemeinsam zu (Gemeinschaftsteuern), soweit das Aufkommen der Einkommensteuer nicht nach Absatz 5 den Gemeinden zugewiesen wird. Am Aufkommen der Ein-

kommensteuer und der Körperschaftsteuer sind der Bund und die Länder je zur Hälfte beteiligt. Die Anteile von Bund und Ländern an der Umsatzsteuer werden durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, festgesetzt."

Art. 106 Abs. 7 GG lautet:

"Von dem Länderanteil am Gesamtaufkommen der Gemeinschaftsteuern fließt den Gemeinden und Gemeindeverbänden insgesamt ein von der Landesgesetzgebung zu bestimmender Hundertsatz zu. Im übrigen bestimmt die Landesgesetzgebung, ob und inwieweit das Aufkommen der Landessteuern den Gemeinden (Gemeindeverbänden) zufließt."

Die gesetzliche Regelung des Steuerverbundes sieht vor, daß Bund und Ländern das Aufkommen der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer gemeinsam zusteht. Am Aufkommen der Einkommensteuer, die hier vor allem interessiert, und der Körperschaftsteuer sind Bund und Länder je zur Hälfte beteiligt (Art. 106 Abs. 3 Satz 2 GG). Vor dieser Aufteilung des Aufkommens der Einkommensteuer auf Bund und Länder ist jedoch noch der Anteil der Gemeinden am Aufkommen der Einkommensteuer abzuziehen, der an die Gemeinden nach Art. 106 Abs. 5 GG auszuschütten ist ¹⁾. Die Anteile des Bundes und der Länder an der Umsatzsteuer werden durch Bundesgesetz festgesetzt, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf (Art. 106 Abs. 3 Satz 3 GG).

Der Anteil der Länder an den Gemeinschaftsteuern steht nach Art. 106 Abs. 3 GG den Ländern insgesamt zu. Wie dieser Gesamtanteil der Länder auf die einzelnen Länder aufgeteilt wird, ergibt sich aus Art. 107 Abs. 1 GG. Gemäß Abs. 1 Satz 1 dieser Vorschrift steht der Länderanteil an Einkommen- und Körperschaftsteuern den einzelnen Ländern grundsätzlich nach Maßgabe des örtlichen Aufkommens zu, nämlich insoweit, als diese Steuern von den Finanzbehörden der betreffenden Länder vereinnahmt werden ²⁾. Bei dem Länderanteil an der

1) Diese Form der Beteiligung der Gemeinden wird später unter C II behandelt.

2) Gemäß Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG werden Einkommen- und Körperschaftsteuer durch Landesfinanzbehörden verwaltet.

Umsatzsteuer tritt an die Stelle des örtlichen Aufkommens als Verteilungsmaßstab die Einwohnerzahl der Länder (Art. 107 Abs. 1 Satz 4 GG). 25 vom Hundert des Länderanteils wird jedoch nicht nach der Anzahl der Einwohner auf die einzelnen Länder verteilt, sondern dient dem Finanzausgleich unter den Ländern zugunsten der Bundesländer, deren Einnahmen aus den Landessteuern und Einkommen- und Körperschaftsteuer je Einwohner unter dem Durchschnitt der Länder liegen (vgl. Art. 107 Abs. 1 Satz 4 in Verbindung mit § 2 des Gesetzes über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern vom 28. August 1969 ¹⁾). Bemerkenswert ist dabei, daß bei dieser Art des Finanzausgleichs unter den Bundesländern bei Verteilung eines Teils des Länderanteils an der Umsatzsteuer kraft Grundgesetz auch die Finanzkraft und der Finanzbedarf der Gemeinden und Gemeindeverbände zu berücksichtigen ist (Art. 107 Abs. 2 Satz 1 2. Halbs. GG). Dieser bindenden Anweisung des Verfassungsgesetzgebers, die im übrigen die Konsequenz aus Art. 106 Abs. 9 GG darstellt, wonach als Einnahmen und Ausgaben der Länder auch die Einnahmen und Ausgaben der Gemeinden gelten, trägt das Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern in § 6 Abs. 1 Rechnung, wonach die Steuerkraftmeßzahl eines Landes die Summe der Steuereinnahmen des Landes und der Steuereinnahmen seiner Gemeinden ist.

Nachdem auf die eben geschilderte Art und Weise der Anteil jedes Landes an den Gemeinschaftsteuern Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer errechnet und verteilt wurde, ist nach Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG ein von der Landesgesetzgebung zu bestimmender Hundertsatz von den Ländern an die Gemeinden und Gemeindeverbände insgesamt abzuführen. Aus dieser Vorschrift kann gefolgert werden, daß die Gemeinden und Gemeindeverbände insgesamt einen verfassungsrechtlichen Anspruch auf eine unmittelbare Beteiligung am

1) BGBI. I S. 1432 mit einer Änderung vom 12.3.1971
- BGBI. I S. 187

Aufkommen der Gemeinschaftsteuern haben ¹⁾.

Mit welchem Prozentsatz die Gemeinden am Landesanteil an den Gemeinschaftsteuern zu beteiligen sind, steht danach grundsätzlich im Ermessen des Landesgesetzgebers ²⁾. Diesem Ermessen des Landesgesetzgebers sind jedoch Grenzen gesetzt, und zwar in der Richtung auf eine Mindestbeteiligung der Gemeinden und Gemeindeverbände an den Gemeinschaftsteuern. Sattler ³⁾ sieht die Garantie einer Mindestbeteiligung der Gemeinden in der aus der Entstehungsgeschichte der Norm hergeleiteten ratio der Vorschrift: qualitative Verbesserung des Gemeindefinanzsystems, Beteiligung der Gemeinden am Aufschwung der gesamten Volkswirtschaft und Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung ⁴⁾. Aus diesem Sinn der Grundgesetznorm schließt Sattler, daß der von der Landesgesetzgebung zu bestimmende Anteil der Gemeinden an den Gemeinschaftsteuern nicht zu gering bemessen werden dürfe, da andernfalls die erwünschte Wirkung nicht mehr erreicht werden könnte. Bei einer zu knapp bemessenen Beteiligung der Kommunen wäre zwar formal den Vorschriften des Steuerverbundes entsprochen, materiell wären diese jedoch verletzt. Nach Klein ⁵⁾ sind die Gemeinden im Beteiligungsverhältnis angemessen zu berücksichtigen. Meyer ⁶⁾ sieht die Grenze des gesetzgeberischen Ermessens des Landesge-

1) Pagenkopf, Kommunalrecht S. 77; ders., Gegenwartsprobleme der Gemeindefinanzwirtschaft, Institut FSt. Heft 67 S. 5; Maunz/Dürig, Grundgesetz Art. 106 Rdnr. 44

2) Sattler, Gemeindliche Finanzverfassung in: HKWP Bd. III S. 1 ff., 17; Wixforth, Die gemeindliche Finanzhoheit und ihre Grenzen S. 84; Patzig, Der kommunale Finanzausgleich in: Verwaltungsgesetze des Bundes und der Länder, Ergänzungsband II B S. I/42; Heidorn, Finanzzuweisungen und Selbstverwaltungsgarantie Diss. S. 118

3) Sattler in: HKWP Bd. III S. 17

4) Ebenso Klein, Die Stellung der Gemeinden im Grundgesetz und in der Finanzverfassung der Bundesrepublik in: Gemeindliches Finanz- und Prüfungswesen, Schriftenreihe der Verwaltungsakademie Ostwestfalen-Lippe Bd. IV S. I/17

5) Klein a.a.O. S. I/17

6) Hans Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden S. 155

setzgebers einmal in der durch Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG garantierten Mindestausstattung der Gemeinden mit Finanzmitteln. Der Auffüllung der durch Steuereinnahmen und andere Einkünfte nicht gedeckten Lücke in der notwendigen Finanzausstattung diene der obligatorische Steuerverbund des Art. 106 Abs. 7 Satz 1 und der fakultative Steuerverbund des Art. 106 Abs. 7 Satz 2 GG. Zum anderen folge aus dem Zweck des Steuerverbunds, die Gemeinden an den konjunkturellen Schwankungen und der Ertragskraft der gesamten Volkswirtschaft teilhaben zu lassen, daß der Prozentsatz der Gemeinschaftsteuern, der den Gemeinden überlassen werde, nicht zu gering sein dürfe. Schließlich wird die Grenze für den Ermessensspielraum der Länder bei Bemessung des Gemeindeanteils an den Gemeinschaftsteuern von mehreren Autoren dadurch gewonnen, daß die Revisionsklauseln, die für das Verhältnis Bund - Länder gelten (Art. 106 Abs. 3 Ziff. 1 und 2 GG) auch für das Verhältnis zwischen dem Land und seinen Gemeinden für maßgebend gehalten werden ¹⁾. Begründet wird diese Auffassung damit, daß gemäß Art. 106 Abs. 9 GG die Einnahmen und Ausgaben der Gemeinden als Einnahmen und Ausgaben der Länder gelten, daß folglich eine Überbelastung der Gemeinden als Überbelastung der Länder anzusehen wäre, die zu einer Revision des Beteiligungsverhältnisses zwischen Bund und Ländern führen könnte. In diesem Falle wäre dann aber nach den gleichen Grundsätzen ein Ausgleich zwischen Land und Gemeinden herbeizuführen ²⁾. Dieser Ausgleich würde eine Neuverteilung des Anteils von Land und Gemeinden an den Gemeinschaftsteuern erfordern. Die Gemeinden hätten daher Anspruch auf Erhöhung des Verbundsatzes oder andere Maßnahmen des Finanzausgleichs, wenn ihre finanzielle Ausstattung ihren Bedürfnissen im Rahmen ihres Aufgabenkreises nicht mehr angemessen sei ³⁾.

1) Klein, a.a.O. S. I/19; Sattler, Gemeindliche Finanzverfassung in: HKWP Bd. III S. 22/23; Heidorn, Finanzzuweisungen und Selbstverwaltungsgarantie Diss. S. 125/126

2) Sattler a.a.O. S. 22

3) Heidorn a.a.O. S. 126 unter Berufung auf Sattler in: HKWP Bd. III S. 22; Klein a.a.O. S. I/19

Aus diesen von der Literatur aufgestellten Ermessensgrenzen bei der Regelung des Beteiligungsverhältnisses der Gemeinden an den Verbundsteuern durch den Landesgesetzgeber folgt, daß die Länder bei ihrer Entscheidung nicht frei von rechtlichen Bindungen sind ¹⁾. Außerhalb dieser Schranken bleibt den Ländern aber ein großer Ermessensraum ²⁾.

Aus der Formulierung, daß den Gemeinden und Gemeindeverbänden "insgesamt" ein Anteil an den Gemeinschaftsteuern zufließt (Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG), kann geschlossen werden, daß die Länder nicht verpflichtet sind, jeder Gemeinde ihren Anteil an den Gemeinschaftsteuern nach Maßgabe des örtlichen Aufkommens in dieser Gemeinde zufließen zu lassen ³⁾. Eine Reihe von Autoren ⁴⁾ ist der Ansicht, diese Formulierung des Grundgesetzes gebiete den Ländern, den Gemeindeanteil an den Gemeinschaftsteuern nicht nur nach dem örtlichen Aufkommen zu verteilen, sondern dabei auch Bedarfs- und Lastenausgleichsgesichtspunkte zu berücksichtigen. Das ergebe sich einmal aus der historischen Entwicklung der verbundenen Steuerwirtschaft, die seit der Weimarer Zeit immer stärker den Charakter des Lastenausgleichs angenommen habe ⁵⁾. Außerdem sprächen finanzwirt-

1) Sattler in: HKWP Bd. III S. 22; Klein a.a.O. S. I/19

2) Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden S. 156; da ein Rechtsanspruch auf eine bestimmte Höhe der Beteiligungsquote nicht realisierbar sei, wird die Beteiligung der Gemeinden an den Gemeinschaftsteuern von Becker sogar nur als rein formale Garantie gesehen; vgl. Becker, Der Finanzausgleich, der Verwaltungsverbund und die Selbstverwaltungsgarantie in: Kommunale Finanzen, Schriftenreihe der Hochschule Speyer Bd. 8 S. 20 ff., 27

3) Wixforth, Die gemeindliche Finanzhoheit und ihre Grenzen S. 84; Vialon, Haushaltsrecht S. 171; Heckt, Die Neuordnung der verfassungsrechtlichen Grundlagen der gemeindlichen Selbstverwaltung, DÖV 1957 S. 164 ff., 166; Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden S. 147; Patzig, Der kommunale Finanzausgleich in: Verwaltungsgesetze des Bundes und der Länder, Ergänzungsband II B. S. I/43; Hamann/Lenz, Grundgesetz Art. 106 Anm. B 4; Sattler in: HKWP Bd. III S. 18

(Fußnoten 4) und 5) siehe Seite 145)

schaftliche Gründe gegen eine Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen, da damit die Steuerkraftunterschiede zwischen den Gemeinden verstärkt würden ¹⁾. Hamann/Lenz ²⁾, Vialon ³⁾ und Meyer ⁴⁾ sind der Ansicht, daß das Grundgesetz dem Landesgesetzgeber die Wahl des Verteilungsmaßstabes der Verbundmasse auf die einzelnen Gemeinden und Gemeindeverbände grundsätzlich freiestelle. Die Maßstäbe ergäben sich aus der Finanzverantwortung der Länder gegenüber den Gemeinden ⁵⁾. Meyer vertritt ferner die Auffassung ⁶⁾, mit der Bestimmung, daß ein Teil des Länderanteils "insgesamt" den Gemeinden zufließt, verweise das Grundgesetz den Steuerverbund in den Bereich des kommunalen Finanzausgleichs, dessen Funktion es sei, durch Zuweisung von Finanzmitteln der einzelnen Gemeinde je nach ihrem notwendig schematisch ermittelten Bedarf eine genügende Finanzausstattung zu verschaffen. Dabei sei die Steuerkraft der Gemeinden zu berücksichtigen.

Da in der Vergangenheit gerade die Verteilung von Verbundsteuern auf die Gemeinden dazu gedient hat, zwischen den Gemeinden für einen Ausgleich nach dem jeweiligen Bedarf zu sorgen ⁷⁾, muß davon ausgegangen wer-

(Fortsetzung der Fußnoten von Seite 144):

- 4) Sattler in: HKWP Bd. III S. 18; Klein, a.a.O. S. I/17 ff.; Heidorn a.a.O. S. 120/121
- 5) So vor allem Sattler in: HKWP Bd. III S. 18
- 1) Sattler in: HKWP Bd. III S. 18; Heckt, Die Neuordnung der verfassungsrechtlichen Grundlagen der gemeindlichen Selbstverwaltung in: DÖV 1957 S. 164 ff., 166; Patzig, Der kommunale Finanzausgleich im Zeichen des Steuerverbundes in: DVBl. 1959 S. 1 ff., 1; ders., Der kommunale Finanzausgleich in: Verwaltungsgesetze des Bundes und der Länder, Ergänzungsband II B S. I/43
- 2) Hamann/Lenz, Grundgesetz Art. 106 Anm. B 4
- 3) Vialon, Haushaltsrecht S. 171
- 4) Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden S. 147
- 5) Meyer a.a.O.
- 6) Meyer a.a.O. S. 146
- 7) Sattler, Gemeindliche Finanzverfassung in: HKWP Bd. III S. 1 ff., 16

den, daß auch der Verfassungsgesetzgeber bei der Einfügung des jetzigen Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG sich von derartigen Erwägungen hat leiten lassen ¹⁾. Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG ist demnach so auszulegen, daß die Länder verpflichtet sind, bei der Weitergabe eines Teiles ihres Anteils an den Gemeinschaftsteuern an ihre Gemeinden zumindest teilweise nicht nur nach dem örtlichen Aufkommen zu verfahren, sondern auch nach Gesichtspunkten des Bedarfs und des Lastenausgleichs vorzugehen.

Gemäß Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG sind demnach die Länder in ihrem gesetzgeberischen Ermessen sowohl bezüglich des Vmhundertsatzes an den Gemeinschaftsteuern, den sie an ihre Gemeinden weitergeben, als auch hinsichtlich des Maßstabes, nach dem sie die Verteilung vornehmen, gewissen Schranken unterworfen.

An Hand des Gesetzes zur Regelung des Finanz- und Lastenausgleichs mit den Gemeinden und Gemeindeverbänden für das Rechnungsjahr 1971 (Finanzausgleichsgesetz 1971 - nwFAG 1971) des Landes Nordrhein-Westfalen vom 2. 3. 1971 ²⁾ soll nun umrissen werden, wie das Land NRW seiner Pflicht aus Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG nachkommt. In § 2 Abs. 1 nwFAG 1971 wird zunächst der Prozentsatz am Landesanteil an den Gemeinschaftsteuern genannt, den das Land an seine Gemeinden weitergibt; er beträgt an den Gemeinschaftsteuern des Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG, also bei der Einkommen-, der Körperschaft- und der Umsatzsteuer 27,5 v.H.. Neben diesem obligatorischen Steuerverbund gemäß Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG ist als fakultativer

1) Bei allen Beratungen dieser Vorschrift in den Ausschüssen und im Plenum ist man davon ausgegangen, daß mit dieser Vorschrift nicht eine Überweisung des Gemeindeanteils nach dem Gesichtspunkt des örtlich radizierten Aufkommens beabsichtigt werden sollte, sondern daß der Gemeindeanteil als grundgesetzlich verankertes Fundament eines Lastenausgleichs für die einzelne Gemeinde dienen sollte; vgl. dazu Sattler a.a.O. S. 18, Bericht des Abg. Dr. Dresbach in der 133. Sitzung des Dt. Btgs. vom 8.3.1956 - Btgs.-Prot. Bd. 28 S. 6904

2) nwGVB1. 1971 S. 60

Steuerverbund ¹⁾ die Weitergabe von ebenfalls 27,5 v. H. des Landesanteils an der Gewerbesteuerumlage an die Gemeinden vorgesehen. Bei der Berechnung der Höhe der Steuereinnahmen des Landes ist dabei der Finanzausgleich unter den Ländern ²⁾ zu berücksichtigen, d. h. die in Frage kommenden Steuereinnahmen sind um den Betrag zu erhöhen oder zu ermäßigen, den das Land im Finanzausgleich unter den Ländern erhält oder zu entrichten hat (§ 2 Abs. 1 Satz 2 nwFAG 1971 ³⁾).

Die Mittel des Steuerverbundes sind sowohl für allgemeine Finanzausweisungen als auch für Zweckzuweisungen zu verwenden (§ 2 Abs. 4 nwFAG 1971). Bei der Berechnung der Schlüsselzuweisungen nach § 4 ff. nwFAG 1971 ist sowohl von der durchschnittlichen Ausgabenbelastung als auch von der Steuerkraft der Gemeinden auszugehen (§ 4 Abs. 1 nwFAG 1971). Für die durchschnittliche Ausgabenbelastung der Gemeinden ist die Einwohnerzahl die Grundlage (§ 5 nwFAG 1971), daneben wird die Anzahl der Schüler, evtl. die Grenzlandlage oder bei Heilbädern die Anzahl der Übernachtungen mit berücksichtigt. Die zweckgebundenen Zuweisungen werden gezielt für bestimmte Verwendungszwecke gewährt, etwa für städtebauliche Maßnahmen (§ 14 nwFAG 1971) oder Schulbauten (§ 18 nwFAG 1971). Abschließend läßt sich zum FAG 1971 NW feststellen, daß das

-
- 1) vgl. dazu Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden S. 158 ff.
 - 2) nach dem Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern vom 28. 8. 1969 - BGBI. I S. 1432, geändert durch Gesetz vom 12. 3. 1971 - BGBI. I S. 187
 - 3) Die Rechtmäßigkeit dieses Verfahrens ist umstritten, vgl. dazu Heckt, Die Neuordnung der verfassungsrechtlichen Grundlagen der gemeindlichen Selbstverwaltung in: DÖV 1957 S. 164 ff., 166; Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden S. 148 ff.; Heidorn, Finanzausweisungen und Selbstverwaltungsgarantie, Diss. S. 121/122. Im übrigen ist diese Frage für das Thema der Arbeit bedeutungslos.

Land NRW damit seinen Verpflichtungen aus Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG nachgekommen ist. Die Höhe des Gemeindeanteils an den Verbundsteuern liegt mit 27,5 v.H. über dem Durchschnitt der Bundesländer ¹⁾. Die Verteilung berücksichtigt sowohl bei den Zweckzuweisungen als auch bei den Schlüsselzuweisungen Bedarfs Gesichtspunkte.

Auch die anderen Bundesländer beteiligen die Gemeinden und Gemeindeverbände an den Gemeinschaftsteuern nicht nach Maßgabe des örtlichen Aufkommens, sondern nach Gesichtspunkten des Bedarfs und der Finanzkraft ²⁾.

Wie oben ausgeführt, gibt Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG den Gemeinden insgesamt einen verfassungsrechtlichen Anspruch auf die Beteiligung an den Gemeinschaftsteuern. Die nähere Ausgestaltung dieses Anspruchs obliegt dem Landesgesetzgeber, der dabei jedoch bezüglich der Höhe der gemeindlichen Beteiligung und des Verteilungssystems gewissen Bindungen unterliegt. Wenn der Landesgesetzgeber in einem Finanzausgleichsgesetz den Gemeindeanteil und das Verteilungssystem normiert hat, gibt dieses FAG den kommunalen Gebietskörperschaften einen klagbaren Anspruch auf bestimmte Zuwendungen, wenn sie die Voraussetzungen des FAG erfüllen ³⁾; dies gilt jedoch nur für die Schlüsselzuweisungen, dagegen nicht für die Bedarfszuweisungen und die zweckgebundenen Zuweisungen.

-
- 1) Die Sätze lagen 1969 etwa zwischen 20 und 26 v.H., vgl. Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden S. 155
 - 2) Patzig, Der kommunale Finanzausgleich im Zeichen des Steuerverbundes in: DVBl. 1959 S. 1 ff., 1. Vgl. bwFAG vom 22.6.1970 - bwGesBl. S. 73; bayFAG vom 9.6.1970 - bayGVBl. S. 274; heFAG vom 2.1.1970 - heGVBl. I S. 2; ndsFAG vom 25.3.1970 - ndsGVBl. S. 81; rhpfFAG vom 28.4.1970 - rhpfGVBl. S. 145; saFAG vom 27.5.1970 - saABl. S. 574; shFAG vom 25.3.1970 - shGVBl. S. 50
 - 3) Heidorn, Finanzausweisungen und Selbstverwaltungsgarantie, Diss. S. 120; Meyer, Die Finanzverfassung S. 156

2) Rechtliche Qualifikation der Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer und den anderen Gemeinschaftsteuern gemäß Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG

Nachdem im vorhergehenden Abschnitt die Grundzüge der gesetzlichen Regelung der Beteiligung der Gemeinden an den Gemeinschaftsteuern nach Art. 106 Abs. 3 und Abs. 7 Satz 1 GG sowie insbesondere nach dem nWFAG 1971 umrissen wurden, soll es Aufgabe dieses Abschnitts sein, die rechtliche Qualifikation der Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen der Gemeinschaftsteuern zu klären. Es gilt herauszufinden, ob die Gemeinden bezüglich ihres Anteils einen Teil der Steuerhoheit bei den Gemeinschaftsteuern besitzen, ob es sich bei ihrem, von der Landesgesetzgebung zu bestimmenden Anteil um eine Überweisung aus dem Steuerertrag oder um eine Finanzzuweisung handelt.

Da die Gemeinden weder die Gesetzgebungshoheit ¹⁾ noch die Verwaltungshoheit ²⁾ bei den Gemeinschaftsteuern besitzen, könnte ihnen allenfalls bezüglich ihres Anteils die Ertragshoheit zustehen.

Meyer ³⁾ spricht der Gebietskörperschaft die Ertragshoheit zu, der das Aufkommen einer Steuer von Verfassungen wegen zusteht. Diese Auffassung, der Begriff der Ertragshoheit sei verfassungsrechtlicher Natur, ist bedenklich. In der Weimarer Reichsverfassung war die Verteilung des Steueraufkommens überhaupt nicht geregelt; vielmehr war sie dem einfachen Gesetzgeber überlassen worden ⁴⁾. Auch im

1) Sie steht gemäß Art. 105 Abs. 2 GG als konkurrierende Gesetzgebung dem Bund zu

2) Sie steht nach Art. 108 Abs. 2 und 3 GG den Ländern im Auftrage des Bundes zu. Eine Übertragung auf die Gemeinden nach Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG kommt nicht in Betracht, weil diese Vorschrift ausdrücklich nur die den Gemeinden voll zufließenden, wenn auch mit Umlagen und Zuschlägen belasteten Steuern im Auge hat. Vgl. Vialon, Haushaltsrecht S. 190, 191

3) Meyer, Das Finanzreformgesetz in: DÖV 1969 S. 261 ff., 264

4) vgl. hierzu etwa die Regelungen des FAG v.27.4. 1926 - RGBl. I S. 203

Grundgesetz hat der Begriff "Ertragshoheit" keinen Eingang gefunden; er ist seiner Rechtsnatur nach kein verfassungsrechtlicher Begriff, wenn auch die Verteilung des Steueraufkommens in Art. 106 GG geregelt ist ¹⁾.

Hettlage ²⁾ identifiziert den Begriff "Ertragshoheit" rechtlich mit dem Steueranspruch gegenüber dem Abgabepflichtigen. Er lehnt eine Ertragshoheit, die selbständig neben der Steuergläubigerschaft stehen würde, als Bestandteil der Besteuerungsgewalt ab ³⁾. Dadurch, daß das Einkommen einer Steuer nicht dem abgabeberechtigten Steuergläubiger, sondern einer anderen Gebietskörperschaft zufließt, werde keine besondere Ertragshoheit begründet. Der Anspruch eines Partners im Finanzausgleich auf Beteiligung am Einkommen einer Steuer eines anderen Steuergläubigers sei vielmehr selbständiger und eigenartiger Natur.

Hettlages Definition des Begriffes "Ertragshoheit" überzeugt. Der Begriff "Ertragshoheit" beinhaltet einen hoheitsrechtlichen Anspruch auf den Ertrag einer Steuer. Dies trifft nur auf den Steueranspruch des Steuergläubigers gegenüber dem Steuerpflichtigen zu.

Die Gemeinschaftsteuern stehen dem Bund und den Ländern gemeinsam zu. Die Verwaltung dieser Steuern obliegt nach Art. 108 Abs. 2 und 3 GG den Ländern im Auftrage des Bundes. Als Steuergläubiger sind somit Bund und Länder anzusehen. Nach Art. 106 Abs. 7 GG erhalten die Gemeinden und Gemeindeverbände insgesamt

1) vgl. Maunz/Dürig, Grundgesetz Art. 106 Rdnr. 8; Hamann/Lenz, Grundgesetz Art. 106 Anm. B 1

2) Hettlage, Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung in: VVDStRL Bd. 14 S. 2 ff., 25

3) Anderer Meinung Hensel, Der Finanzausgleich im Bundesstaat in seiner staatsrechtlichen Bedeutung, S. 20, der als Ausfluß der Ertragshoheit den Vorgang bezeichnet, daß die Erträge einer Abgabe einer Staatsgewalt ohne Rücksicht darauf zufließen, ob diese Abgabe von ihr oder einer anderen Staatsgewalt auferlegt worden ist

einen Vmhundertsatz, dessen Höhe und Verteilungsmaßstab durch die Finanzausgleichsgesetze der Länder bestimmt wird ¹⁾. Dieser Anspruch der Gemeinden und Gemeindeverbände gegen das betreffende Land ist kein Ausdruck der Steuergewalt, der Abgabenhöhe der Gemeinden und damit kein hoheitsrechtlicher Anspruch. Er ist vielmehr der Anspruch eines Partners im Finanzausgleich auf Beteiligung am Aufkommen einer Steuer eines anderen Steuergläubigers und damit nach Hettlage ²⁾ selbständiger und eigenartiger Natur. Demnach haben die Gemeinden bezüglich des ihnen gemäß Art. 106 Abs. 7 GG zufließenden Anteils an den Gemeinschaftsteuern keine Ertragshöhe ³⁾.

Mangels eigener Steuerhoheit, insbesondere der Ertragshöhe, kann die Beteiligung der Gemeinden an den Gemeinschaftsteuern von Bund und Ländern gemäß Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG nicht als Gemeindesteuer bezeichnet werden ⁴⁾.

Wie oben ausgeführt handelt es sich bei der Regelung des Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG vielmehr um den Fall, daß ein Partner am Finanzausgleich einen Anspruch gegen einen Steuergläubiger auf Beteiligung am Aufkommen der betreffenden Steuer hat. Es kann von vornherein ausgeschlossen werden, daß es sich hier um eine Umlage oder einen Zuschlag handelt ⁵⁾. Die Be-

1) Vgl. dazu die Ausführungen im vorigen Abschnitt

2) Hettlage a.a.O.

3) Im Ergebnis übereinstimmend Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden S. 145

4) Das GG gebraucht z. B. den Begriff "Landessteuern" dann, wenn den Ländern bezüglich dieser Steuern die Ertragshöhe zusteht, vgl. dazu Maunz/Dürig Art. 107 Rdnr. 12

5) Um eine "Umlage" kann es sich hier nicht handeln, weil die untergeordneten Körperschaften, die Gemeinden, am Steuerertrag der übergeordneten Körperschaften, der Länder, teilnehmen. Auch ein Zuschlag kann in der Beteiligung der Gemeinden an den Gemeinschaftsteuern nicht gesehen werden, da die Höhe dieser Steuern vom Staat allein bestimmt wird und den Gemeinden nicht gestattet ist, dazu (Fortsetzung der Fußnote 5) auf Seite 152)

teilung der Gemeinden am Aufkommen der Gemeinschaftsteuern kann folglich nur eine Steuerüberweisung oder eine Finanzzuweisung sein.

Kennzeichen des Systems der Steuerüberweisungen ist, daß der Staat eine Steuer allein veranlagt und bewirtschaftet, von ihrem Ertrag aber einen Teil an die Gemeinden und Gemeindeverbände abgibt, und zwar unter Zugrundelegung eines Schlüssels, der der Steuer ganz oder teilweise entnommen ist ¹⁾. Das Überweisungssystem ist in der reinsten Form verwirklicht, wenn die Beteiligung der Gemeinden oder Gemeindeverbände am Gesamtsteuerertrag nach Maßgabe ihrer örtlichen Steuerkraft erfolgt ²⁾. Diese überwiesenen Steuern sind zwar rechtlich Staatssteuern, stehen aber wirtschaftlich voll oder mit dem Anteil, den die Gemeinde erhält, Gemeindesteuern gleich ³⁾.

Das System der Finanzzuweisungen ist demgegenüber dadurch gekennzeichnet, daß der Staat aus seinen Finanzquellen bestimmte Beträge im Haushalt bereitstellt, die den Gemeinden nach Maßgabe näherer Regelung im Finanzausgleichsgesetz zufließen. Diese Beträge scheiden mit Gesetzeskraft des Haushaltsgesetzes aus der Staatsfinanzmasse aus und werden Be-

(Fortsetzung der Fußnote 5) von Seite 151):

Zuschläge zu erheben. Vgl. zu den Begriffen Zuschlagsystem und Umlagensystem Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 181; Heidorn, Finanzzuweisungen und Selbstverwaltungsgarantie Diss. S. 8/9; vgl. dazu auch oben S. 6 und 7.

- 1) Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 182; vgl. oben S. 7
- 2) Pagenkopf a.a.O.; Popitz, Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden S. 197 bezeichnet als Überweisung nach der gemeindlichen Steuerkraft ein Verteilungssystem, bei dem die Gemeinden die überwiesenen Steuern in dem Umfang erhalten, der dem Betrage oder einer festen Quote des Betrages entspricht, den die betreffenden Steuern in der Gemeinde nach Maßgabe der an ihnen gemessenen Wirtschaftskraft der betreffenden Gemeinde tatsächlich erbringen.
- 3) Popitz a.a.O.

standteile der Gemeindefinanzmasse ¹⁾. Unterscheidungsmerkmal zu den Überweisungen ist, daß das System der Finanzzuweisungen die Beteiligung der Gemeinde mit einer festen Quote am Aufkommen bestimmter Steuern vermeidet ²⁾. Entscheidend ist, daß bei Verteilung von Finanzzuweisungen nicht die in der Steuer selbst zum Ausdruck kommende Wirtschaftskraft der Gemeinde ³⁾, also nicht das jeweilige örtliche Aufkommen in der einzelnen Gemeinde, sondern Gesichtspunkte des Bedarfs und des Lastenausgleichs unter den Gemeinden als Maßstab dienen.

Wie oben im vorhergehenden Abschnitt ausgeführt wurde, sind die Länder zwar in der Wahl des Maßstabes, den sie bei der Verteilung des Gemeindeanteils auf die einzelnen Gemeinden gemäß Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG zugrundelegen haben, grundsätzlich frei. Andererseits ergab sich, daß die Länder gehalten sind, bei der Verteilung zumindest eines Teiles der Verbundmasse Gesichtspunkte des Bedarfs und der Finanzkraft zu berücksichtigen. Verfassungsrechtlich hätten die Landesgesetzgeber für die Verteilung zwei Möglichkeiten: Einmal die Wahl eines Verteilungsmaßstabes gemischt aus dem örtlichen Aufkommen und Gesichtspunkten des Lastenausgleichs zwischen den Gemeinden; zum anderen die Verteilung nur nach Gesichtspunkten des Bedarfs und der Finanzkraft. Nach den obigen Definitionen würde es sich im ersten Fall um eine Erscheinungsform des Überweisungssystems, im zweiten Fall um das System der Finanzzuweisungen handeln ⁴⁾.

Aus der geschichtlichen Entwicklung der verbundenen Steuerwirtschaft ergibt sich, daß nach dem Landes-

1) Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 184; vgl. oben S. 8

2) Pagenkopf a.a.O. S. 185

3) Popitz, Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden S. 197

4) Vgl. dazu auch Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 185

steuergesetz von 1920 die Gemeinden Anteile an den Verbundsteuern Einkommen- und Körperschaftsteuer nach Maßgabe des örtlichen Aufkommens erhielten, daß bis zur Abschaffung der verbundenen Steuerwirtschaft 1938 immer mehr Gesichtspunkte des Lastenausgleichs berücksichtigt wurden, daß also das anfängliche Überweisungssystem immer mehr die Tendenz zum Zuweisungssystem zeigte ¹⁾. Seit 1938 erfolgte die Verteilung durch die Festsetzung absoluter, vom Ertrag bestimmter Steuern unabhängiger Beträge, also eindeutig nach dem Zuweisungssystem ²⁾. Mit der Einfügung des jetzigen Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG in das Grundgesetz wurde den Ländern verfassungsrechtlich die Möglichkeit eröffnet, ein strenges Zuweisungssystem als Verteilungsmaßstab für den Gemeindeanteil an den Gemeinschaftsteuern zu wählen oder insoweit zum Überweisungssystem zurückzukehren, als sie einen Teil der Verbundmasse nach Maßgabe des örtlichen Aufkommens verteilen könnten ³⁾.

Die rechtliche Qualifikation der Beteiligung der Gemeinden an den Gemeinschaftsteuern als Steuerüberweisung oder als Finanzzuweisung ist allein nach der Vorschrift des Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG nicht eindeutig zu bestimmen. Es kommt vielmehr im einzelnen auf die Regelungen an, die die Bundesländer in ihren jeweiligen Finanzausgleichsgesetzen getroffen haben. Wie oben auf S. 148 dargestellt, beteiligen die Bundesländer seit einigen Jahren die Gemeinden und Gemeindeverbände an den Gemeinschaftsteuern nicht nach Maßgabe des örtlichen Aufkommens, sondern nach Gesichtspunkten des Bedarfs und der Finanzkraft, also in der Form von Schlüssel-, Bedarfs- und Zweckzuweisungen ⁴⁾. Die

1) Vgl. dazu Sattler, Gemeindliche Finanzverfassung in: HKWP Bd. III S. 1 ff., 16

2) Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 185; vgl. hierzu auch die historischen Ausführungen auf S. 9

3) Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 185

4) Vgl. zu den Begriffen Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 184, 185; die Ausführungen oben auf S. 8, 9

Länder praktizieren also das System der Finanzzuweisungen, was eine Abkehr vom Überweisungssystem der Weimarer Zeit darstellt ¹⁾. Die mit der Einbeziehung der Gemeinden in den Steuerverbund verfolgte Zielsetzung, die Gemeinden an den konjunkturellen Schwankungen der Wirtschaft zu beteiligen ²⁾, wird dadurch erreicht, daß der Gesamtbetrag, den das Land für Finanzzuweisungen zur Verfügung stellt, in einem festen Verhältnis zum Länderanteil am Aufkommen der Gemeinschaftsteuern steht ³⁾.

II) Die Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer gemäß Art. 106 Abs. 5 GG in Verbindung mit dem Gemeindefinanzreformgesetz

1) Grundzüge der gesetzlichen Regelung

Die im Zuge der Finanzreform neu eingeführte Beteiligung der Gemeinden am Steueraufkommen der Einkommensteuer findet ihre rechtliche Grundlage in Art. 106 Abs. 3 Satz 1 und 2 sowie in Abs. 5 GG, neugefaßt durch das 21. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 12. 5. 1969 ⁴⁾, und in dem Gesetz zur Neuordnung der Gemeindefinanzen vom 8. 9. 1969 - Gemeindefinanzreformgesetz - ⁵⁾.

Art. 106 Abs. 3 Satz 1 und 2 GG lauten:

"Das Aufkommen der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer steht dem Bund und den Ländern gemeinsam zu (Gemeinschaftsteuern), soweit das Aufkommen der Einkommensteuer nicht nach Absatz 5 den Gemeinden zugewiesen wird. Am Aufkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuer sind der Bund und die Länder je zur Hälfte beteiligt."

1) Pagenkopf, Gegenwartsprobleme der Gemeindefinanzwirtschaft, Institut FSt. Heft 67 S. 5

2) Sattler, Gemeindliche Finanzverfassung in: HKWP Bd. III S. 1 ff., 17; Heckt, Die Neuordnung der verfassungsrechtlichen Grundlagen der gemeindlichen Selbstverwaltung in: DÖV 1957 S. 164 ff., 166

3) vgl. Heckt a.a.O.

4) BGBI. I S. 359

5) BGBI. I S. 1587

Art. 106 Abs. 5 GG erhielt folgende Fassung:

"Die Gemeinden erhalten einen Anteil an dem Aufkommen der Einkommensteuer, der von den Ländern an ihre Gemeinden auf der Grundlage der Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner weiterzuleiten ist. Das Nähere bestimmt ein Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf. Es kann bestimmen, daß die Gemeinden Hebesätze für den Gemeindeanteil festsetzen."

Nach Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG ist das Aufkommen an Einkommensteuer in drei Teile aufzuteilen, in den Anteil, der nach Abs. 5 den Gemeinden zugewiesen wird, in den Anteil des Bundes und in den der Länder. Da es sich bei der Aufteilung der Einkommensteuer um eine verwaltende Tätigkeit handelt, ist dafür grundsätzlich ¹⁾ diejenige Körperschaft zuständig, die die Verwaltungskompetenz für die Einkommensteuer besitzt. Die Zuständigkeit für die Verwaltung der einzelnen Steuern wird in Art. 108 GG geregelt. Da die Einkommensteuer nicht im Katalog des Art. 108 Abs. 1 GG unter den unter Bundesverwaltung stehenden Steuern aufgeführt ist, wird sie von Art. 108 Abs. 2 GG erfaßt und demnach durch Landesfinanzbehörden verwaltet ²⁾, und zwar gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 1 GG im Auftrage des Bundes ³⁾. Folglich ziehen die Bundesländer jeweils in ihrem Gebiet die Einkommensteuer ein.

Grundlage für die Verteilung dieses Aufkommens an Bund, Länder und Gemeinden ist das jeweils im Gebiet eines Landes vereinnahmte Aufkommen unter Berücksichtigung der Zerlegung nach Art. 107 Abs. 1 GG (§ 1 Satz 2 Gemeindefinanzreformgesetz) ⁴⁾. Aus der Formulierung in Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG, wonach das Aufkommen an Einkommensteuer Bund und Ländern gemein-

1) d.h. soweit nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist

2) Elsner/Schüler, Gemeindefinanzreformgesetz S. 84

3) Schmidt, Einzelfragen des Gemeindefinanzreformgesetzes in: KStZ 1970 S. 61 ff., 62

4) vgl. bezüglich der Zerlegung Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 150, 151; Elsner/Schüler, Gemeindefinanzreformgesetz S. 88

sam zusteht, soweit es nicht den Gemeinden nach Abs. 5 zugewiesen wird, geht hervor, daß vor der Aufteilung auf Bund und Länder zunächst der Anteil der Gemeinden vom Gesamtaufkommen innerhalb des betreffenden Landes zu trennen ist ¹⁾; denn aus dieser Fassung des Grundgesetzes ergibt sich, daß Bund und Ländern zur endgültigen Zuweisung nur das Aufkommen zusteht, das nicht den Gemeinden zugewiesen wird. Zum gleichen Ergebnis kommt man auch noch auf Grund folgender Erwägung: Gemäß § 1 Abs. 1 Gemeindefinanzreformgesetz beträgt der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer 14 v.H., nach Art. 106 Abs. 3 Satz 2 GG sind Bund und Länder am Aufkommen der Einkommensteuer je zur Hälfte beteiligt. Würde man das Aufkommen an Einkommensteuer innerhalb eines Landes zunächst je zur Hälfte auf Bund und Länder aufteilen, so bliebe für die Gemeinden nichts übrig.

Die Gemeinden werden folglich bei der Aufteilung der Einkommensteuer auf Bund, Länder und Gemeinden durch das Land als erste berücksichtigt. Nach § 1 Gemeindefinanzreformgesetz erhalten die Gemeinden 14 v.H. des Aufkommens an Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer als Gemeindeanteil an der Einkommensteuer ²⁾, also im Gegensatz zur Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen der sogenannten Verbundsteuern nach Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG keinen Anteil an der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer. Der Begriff der "Lohnsteuer" ist in § 38 EStG erläutert; es handelt sich dabei um den Teil der Einkommensteuer, der bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vom Arbeitslohn

1) Begründung der Bundesregierung zum Gemeindefinanzreformgesetz Btgs-Drucks. V/3876 S. 11 zu § 1

2) Im Austausch hierfür haben die Gemeinden 40 v.H. ihres Gewerbesteueraufkommens nach Gewerbebeertrag und -kapital an Bund und Länder abzuführen; vgl. Art. 106 Abs. 6 Satz 4 und 5 GG in Verbindung mit §§ 6 ff. Gemeindefinanzreformgesetz; Pagenkopf, Kommunalrecht S. 76

abgezogen wird ¹⁾. Zur veranlagten Einkommensteuer und damit zu dem Aufkommen, von dem der Gemeindeanteil berechnet wird, gehört die Kapitalertragsteuer dann, wenn sie auf Antrag des Steuerpflichtigen gemäß § 46a EStG im Wege der Veranlagung erhoben wird ²⁾. Weder zur Lohnsteuer noch zur veranlagten Einkommensteuer zählt die Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer ³⁾; diese steht nach Art. 106 Abs. 1 Ziff. 6 GG dem Bund allein zu.

Bei dem dem Gemeindeanteil zugrundezulegenden Aufkommen an Einkommensteuer besteht ein wesentlicher Unterschied zwischen der aktuellen gesetzlichen Regelung im GG und im Gemeindefinanzreformgesetz und den Vorschlägen der Troeger-Kommission. Um die Steuerkraftunterschiede nicht durch die Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer noch zu steigern, hatte die Troeger-Kommission vorgeschlagen, die Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer auf den unteren proportionalen Teil der Einkommensteuer zu beschränken ⁴⁾, das heißt, daß der Höchstbetrag für die "Gemeindeeinkommensteuer", wie sie vom Troeger-Gutachten genannt wird, dort enden sollte, wo der progressive Steuertarif der Einkommensteuer beginnt (bei einem Steuersatz von über 19 v.H.). In § 1 Gemeindefinanzreformgesetz wurde demgegenüber bestimmt, daß die Gemeinden 14 v.H. des gesamten Aufkommens an Einkommensteuer erhalten ⁵⁾.

Dieser Gemeindeanteil an Einkommensteuer ist von den Ländern an die Gemeinden weiterzuleiten. Nach Art. 106 Abs. 5 Satz 1 GG hat dies nach Maßgabe der Einkommensteuerleistungen der Einwohner jeder Gemeinde zu erfolgen. Hier ergibt sich wieder ein deutlicher

1) vgl. dazu Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 146

2) Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 147

3) Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 148

4) vgl. Troeger-Gutachten Rdnr. 412

5) Elsner/Schüler, Gemeindefinanzreformgesetz S. 87

Unterschied zur Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer und den anderen sogenannten Verbundsteuern gemäß Art. 106 Abs. 7 Satz 1 GG. Dort ist nur bestimmt, daß die Gemeinden insgesamt zu beteiligen sind; wie oben ausgeführt bedeutet das, daß die Gemeinden keinen Anspruch auf Beteiligung nach dem örtlichen Aufkommen haben. Hier in Art. 106 Abs. 5 Satz 1 GG wird demgegenüber den Ländern verwehrt, bei der Aufteilung des Gemeindeanteils einen grundsätzlich anderen Maßstab zu wählen als die Einkommensteuerleistungen der Einwohner, also etwa Gesichtspunkte des Bedarfs oder des Lastenausgleichs zwischen den Gemeinden. Freilich wird in der Fassung des Grundgesetzes vermieden, den Verteilungsmaßstab bis in die Einzelheiten festzulegen, etwa in Verwendung des Ausdrucks "örtliches Aufkommen" ¹⁾. Es wurde absichtlich auf eine Festlegung des Verteilungsmaßstabes streng nach dem örtlichen Aufkommen durch den Verfassungsgeber verzichtet ²⁾, weil man sich darüber im klaren war, daß die genaue Zuteilung eines einheitlichen Hundertsatzes des örtlichen Aufkommens angesichts des geltenden Erhebungsverfahrens nicht zu realisieren war. Bedingt durch das Abzugsverfahren bei der Lohnsteuer wäre sonst eine genaue Verrechnung zwischen Wohnsitz- und Betriebsgemeinden erforderlich gewesen. Es wurde vielmehr die Bestimmung im GG so gefaßt, daß es dem Gesetzgeber ermöglicht wurde, unter Verzicht auf die genaue Zuteilung aus dem örtlichen Aufkommen einen einfachen Verteilungsschlüssel zu wählen ³⁾.

1) Die Entwicklung der Formulierung dieser Vorschrift schildert Elsner/Schüler, Gemeindefinanzreformgesetz S. 63. Im Regierungsentwurf hieß es, der Gemeindeanteil solle "unter Berücksichtigung des örtlichen Aufkommens dieser Steuer" aufgeteilt werden. Der Rechtsausschuß kam danach zu der Formulierung "unter Berücksichtigung der Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner". Im Vermittlungsausschuß kam man dann zur endgültigen Formulierung, wie sie Eingang ins GG gefunden hat: "auf der Grundlage der Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner".

2) vgl. Begründung der Bundesregierung zum Entwurf des Finanzreformgesetzes - Btgs.-Drucks.V/2861 Tz. 336

3) Begründung der Bundesregierung a.a.O.

Obwohl sich also weder der Verteilungsschlüssel noch der Hundertsatz der Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer aus dem Grundgesetz ergeben, haben die Gemeinden einen verfassungsrechtlichen Anspruch auf Beteiligung an der Einkommensteuer ¹⁾. Dieser Anspruch richtet sich in erster Linie gegen die Länder, da von diesen gemäß Art. 106 Abs. 5 Satz 1 GG der Gemeindeanteil an die Gemeinden weiterzuleiten ist. Diese Bestimmung war an sich überflüssig, kann vielmehr nur der Klarstellung dienen, da nach Art. 108 Abs. 2 GG, wie bereits ausgeführt, den Ländern die Verwaltungshoheit bezüglich der Einkommensteuer zusteht.

Die Lücke, die das Grundgesetz bezüglich dem Verteilungsschlüssels und -verfahrens gelassen hat, wird durch die §§ 2 - 5 des Gemeindefinanzreformgesetzes, die Verordnung des Bundesministers der Finanzen über die Ermittlung der Schlüsselzahlen für die Aufteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer ab 1970 vom 26. 11. 1969 ²⁾ sowie Verordnungen der Landesregierungen ³⁾ geschlossen. Danach wird der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer nicht nach dem tatsächlichen Ist-Aufkommen im jeweiligen Erhebungszeitraum in den einzelnen Gemeinden berechnet und an die Gemeinden abgeführt. Vielmehr erfolgt die Verteilung auf Grund eines Schlüssels.

Der Schlüssel wird gemäß § 2 Gemeindefinanzreformgesetz von den Ländern auf Grund der Bundesstatistiken über die Lohnsteuer und die Einkommensteuer nach § 1 des Gesetzes über Steuerstatistiken vom 6. 12. 1966 ⁴⁾ in der jeweils geltenden Fassung ermittelt. Nach § 2 Abs. 1 Ziff. 2 dieses Gesetzes werden die Statistiken

1) Elsner/Schüler, Gemeindefinanzreformgesetz S.63/64

2) BGBI. I S. 2149

3) In NRW die VO über die Aufteilung und Auszahlung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer und die Abführung der Gewerbesteuerumlage vom 9.12.1969-nwGVBl. S. 904

4) BGBI. I S. 665

der Steuern vom Einkommen in Abständen von 3 Jahren, ausgehend von 1965, durchgeführt, also 1968, 1971 usw.¹⁾. Welche dieser Statistiken der Ermittlung des Schlüssels im jeweiligen Rechnungsjahr zugrunde-zulegen ist, ergibt sich aus § 1 der VO über die Ermittlung der Schlüsselzahlen für die Aufteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer ab 1970 vom 26. 11. 1969. Danach ist die Statistik von 1965 für die Aufteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer in den Jahren 1970 und 1971 maßgebend; für die Jahre 1972, 1973 und 1974 gelten die Bundesstatistiken von 1968. Die Folge dieser Bestimmung ist, daß dem Schlüssel für die Aufteilung des Gemeindeanteils Verhältnisse zugrundegelegt werden, die 4 bis 6 Jahre hinter der Entwicklung zurückbleiben²⁾. Bedingt ist diese Verzögerung dadurch, daß die Ermittlung des Schlüssels eine wesentliche Ausweitung der Statistik erforderlich macht³⁾.

Einzelheiten des Schlüssels enthält § 3 Gemeindefinanzreformgesetz. Danach wird für jede Gemeinde eine Schlüsselzahl festgestellt, die eine Dezimalzahl ist. Diese Schlüsselzahl drückt den Anteil der betreffenden Gemeinde, die Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner am Gesamtaufkommen innerhalb des Landes aus, ermittelt auf Grund der für das betreffende Rechnungsjahr geltenden Steuerstatistik. Zu beachten sind jedoch die in § 3 Gemeindefinanzreformgesetz normierten Höchstgrenzen, die bei der Feststellung des örtlichen Aufkommens in der Gemeinde zu berücksichtigen sind. Dabei war der einzelnen Gemeinde für die Rechnungsjahre 1970 und 1971 nur die Einkommensteuer anzurechnen, die auf die zu besteuern den Beträge bis zu 8000 DM jährlich, im Falle der Zusammenveranlagung

1) Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 175

2) Elsner/Schüler, Gemeindefinanzreformgesetz S. 92

3) Hansen, Auswirkungen der geplanten Gemeindefinanzreform in: Wirtschaft und Statistik 1969, S. 245 ff.
246

gemäß § 32a Abs. 2 bis 4 EStG bis zu 16.000 DM jährlich entfielen. Ab 1. 1. 1972 erhöhten sich die Höchstbeträge auf 16.000 und 32.000 DM jährlich ¹⁾. Nach Meinung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages ²⁾ soll diese Verdoppelung der Sockelbeträge dem Anliegen nach stärkerer Berücksichtigung der örtlichen Steuerkraft angemessenen Rechnung tragen.

Gemäß § 5 Gemeindefinanzreformgesetz regeln die Landesregierungen durch Rechtsverordnung das Verfahren und die Termine für die Verteilung des Gemeindeanteils. In NRW sagt § 3 nwVO über die Aufteilung und Auszahlung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer und die Abführung der Gewerbesteuerumlage vom 9. 12. 1969, daß die Verteilung bis zum 1. 2. des auf das Rechnungsjahr folgenden Jahres zu erfolgen hat und daß im Laufe des Rechnungsjahres Abschlagszahlungen zu leisten sind.

Gemäß Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG kann den Gemeinden bezüglich des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer ein Hebesatzrecht durch Bundesgesetz verliehen werden. Davon ist jedoch nicht Gebrauch gemacht worden ³⁾.

2) Rechtliche Qualifikation der Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer gemäß Art. 106 Abs. 5 GG

Bedingt durch die zahlreichen Änderungen, die die Finanzreform im parlamentarischen Verfahren erfahren hat ⁴⁾, ist die Formulierung des Art. 106 bezüglich des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer, besonders was den rechtlichen Charakter dieser Beteiligung angeht, nicht eindeutig ⁵⁾. Daher bereitet die rechtliche Einordnung der Beteiligung der Gemeinden an

1) § 3 Abs. 2 Gemeindefinanzreformgesetz in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes vom 27.11.1971 - BGBl. I S. 2157

2) Bericht der Abg. Frau Funcke v. 8.11.1971 - zu Btgs.-Drucks. VI/2798

3) Weitere Ausführungen darüber unten S. 170 ff. (Fußnoten 4) und 5) auf Seite 163)

der Einkommensteuer Schwierigkeiten. Für die rechtliche Qualifikation des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer lassen sich im wesentlichen vier Möglichkeiten anführen: Eine eigene Gemeindeeinkommensteuer, die Einkommensteuer als Gemeinschaftsteuer von Bund, Ländern und Gemeinden, eine staatliche Steuerüberweisung aus dem Einkommensteueraufkommen oder eine staatliche Finanzaufweisung.

Kaum vertreten wird die Auffassung, es handele sich bei der Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer nach Art. 106 Abs. 5 GG um eine eigene Gemeindeeinkommensteuer. Im parlamentarischen Verfahren der Behandlung der Finanzreform wurde wiederholt behauptet, die Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer sei eine Gemeindeeinkommensteuer ¹⁾.

Im Troeger-Gutachten wird die dort vorgeschlagene Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer, die jedoch nur bedingt mit der jetzigen Regelung vergleichbar ist, mehrfach als Gemeindeeinkommensteuer bezeichnet ²⁾. Zum Wesen dieser geplanten Steuerbeteiligung der Gemeinden wird ausgeführt, diese gewinnen dann tatsächlich den Charakter einer Gemeindesteuer, wenn die Gemeinden das Recht erhielten, die Steuerbelastung örtlich abzustufen und Hebesätze für die Gemeindeeinkommensteuer zu beschließen ³⁾.

Von Hans Meyer ⁴⁾ und Elsner/Schüler ⁵⁾ wird die Auffassung vertreten, den Gemeinden stünde bezüglich ihres Anteils an den Einkommensteuerleistungen ihrer

(Fortsetzung der Fußnoten von Seite 162):

4) vgl. dazu die Darstellung von Elsner/Schüler, Gemeindefinanzreformgesetz S. 58 ff.

5) vgl. Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden S. 184

1) Abg. Kurlbaum-Beyer - Dt.Btg.-Prot. der 204. Sitz. V/11066 A und V/11067 B u.Abg. Krammig a.a.O. V/11068 D

2) z.B. Troeger-Gutachten Tz. 412, 413, 414, 417

3) Troeger-Gutachten Tz. 420

4) Hans Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden S. 184; ders., Das Finanzreformgesetz in DÖV 1969 S. 261 ff., 264, 265

5) Elsner/Schüler, Gemeindefinanzreformgesetz S.84,85

Einwohner gemäß Art. 106 Abs. 3 und Abs. 5 GG die Ertragshoheit zu. Nach Meyers Meinung hat die Gebietskörperschaft die Ertragshoheit, der das Aufkommen einer Steuer von Verfassungen wegen zusteht, wobei mit der Ertragshoheit nicht notwendig die Steuergläubigerschaft verbunden sei ¹⁾. Nach Abs. 3 Satz 1 des Art. 106 GG stehe das Aufkommen der Einkommensteuer dem Bund und den Ländern nur insoweit zu, als es nicht nach Abs. 5 den Gemeinden zugewiesen werde. Folglich besäßen Bund und Länder bezüglich dieses letzten Teiles am Einkommensteueraufkommen keine Ertragshoheit. Da diese aber irgendwelchen Gebietskörperschaften zustehen müsse, könnten das nur die Gemeinden sein ²⁾. Folglich sei die Einkommensteuer als Gemeinschaftsteuer von Bund, Ländern und Gemeinden anzusehen ³⁾. Im jetzigen Art. 106 Abs. 5 GG handele es sich nicht um eine Finanzzuweisung im technischen Sinne, sondern um die Überweisung eines Steueraufkommens, das den Gemeinden von Verfassungen wegen zustehe ⁴⁾.

Die Meinung Joh. W. Schmidts ⁵⁾ weicht von der oben geschilderten Meinung von Meyer und Elsner/Schüler nur geringfügig ab. Mit Bezug auf die Ansicht Meyers meint auch Schmidt, den Gemeinden müsse bezüglich ihres Anteils die Ertragshoheit zustehen ⁶⁾. Schmidt unterscheidet jedoch zwischen dem Begriff der Gemeinschaftsteuern und dem der Gemeinschaftsteuern im Sinne der Legaldefinition des Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG. Zwar ist er grundsätzlich der Meinung Meyers, daß die

1) Meyer in: DÖV 1969 S. 264

2) Meyer in: DÖV 1969 S. 264; ders., Die Finanzverfassung der Gemeinden S. 184

3) Meyer in: DÖV 1969 S. 264; Elsner/Schüler, Gemeindefinanzreformgesetz S. 84

4) Meyer in: DÖV 1969 S. 264

5) Joh. W. Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 50-55; ders., Am Anfang der Gemeindefinanzreform in: Der Gemeindehaushalt 1970 S. 97 ff., 98; ders., Einzelfragen des Gemeindefinanzreformgesetzes in: KStZ 1970-S. 61 ff., 62

6) Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 50

Einkommensteuer eine Gemeinschaftsteuer von Bund, Ländern und Gemeinden sei, schränkt dann aber ein, der Gemeindeanteil gehöre nicht zu den Gemeinschaftsteuern im Sinne der Legaldefinition ¹⁾. Beim schlüsselmäßig verteilten Gemeindeanteil handle es sich um eine durch den Wohnsitz des Steuerpflichtigen qualifizierte Finanzzuweisung ²⁾, dies sei aber keine Finanzzuweisung im technischen Sinne, sondern die Überweisung eines Steueraufkommens, das den Gemeinden von Verfassungen wegen zustehe ³⁾.

Die Begründung der Bundesregierung zum Finanzreformgesetz ⁴⁾ schließlich stellt klar, daß durch Einführung eines Gemeindeanteils am Charakter der Einkommensteuer als einer einheitlichen Staatssteuer im Interesse einer möglichst klaren Verwaltung und klarer Rechtsverhältnisse zwischen Steuerpflichtigen und Steuergläubiger nichts geändert werde. Rechtlich sei der Gemeindeanteil daher eine Finanzzuweisung, die von den Ländern im Auftrage des Bundes an die Gemeinden ausgeschüttet werde, obwohl sie finanzwirtschaftlich eine Beteiligung an den Steuerleistungen der Gemeindeeinwohner darstelle.

Nach Pagenkopf ⁵⁾ kann man den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer nicht als eine eigentliche Gemeindesteuer bezeichnen, sondern muß man ihn zum mindesten in seiner derzeitigen Ausgestaltung als eine Überweisung aus der Gemeinschaftsfinanzmasse Einkommen- und Lohnsteuer auf der Grundlage des örtlichen Aufkommens ansprechen.

Der Meinung, die Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer nach Art. 106 Abs. 5 GG sei eine eigene

1) Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 50

2) Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 52; ders. in: Der Gemeindehaushalt S. 98; ders. in: KStZ 1970 S. 62

3) Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 53; ders. in: Der Gemeindehaushalt S. 98, insoweit wieder die Meinung Meyers übernehmend

4) Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 332

5) Pagenkopf, Finanzreform und Gemeindesteuersystem in: Die Aussprache 1970 S. 34 ff., 36

Gemeindeeinkommensteuer, könnte man nur beipflichten, wenn die Gemeinden wenigstens zum Teil Steuerhoheit ausübten. Nach der derzeit gültigen Regelung liegt die Gesetzgebungshoheit bezüglich der Einkommensteuer beim Bund (Art. 105 Abs. 2 GG) und die Verwaltungshoheit bei den Bundesländern (Art. 108 Abs. 2 GG) im Auftrage des Bundes (Art. 108 Abs. 3 Satz 1 GG).

Fraglich könnte sein, wem bezüglich des Gemeindeanteils die Ertragshoheit zusteht. Die Argumente der oben dargestellten Meinung, wonach die Ertragshoheit bezüglich des Gemeindeanteils bei den Gemeinden liegen soll, vermögen nicht zu überzeugen. Ihr Hauptargument sieht diese Auffassung in dem "soweit" - Nebensatz in Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG. Aus diesem Satz wird geschlossen, der Gemeindeanteil sei ausdrücklich aus der Ertragshoheit des Bundes und der Länder herausgenommen worden, müsse folglich den Gemeinden zustehen. Aus diesem Satz läßt sich jedoch nur mit Sicherheit entnehmen, daß der Gemeindeanteil aus den Gemeinschaftsteuern im Sinne des Grundgesetzes herausgenommen werden sollte. Da das Grundgesetz eine Legaldefinition des Begriffs der Gemeinschaftsteuern gibt, ist diese Rechtslage nach dem Wortlaut eindeutig, da in die Legaldefinition der Gemeindeanteil nicht aufgenommen wurde. Der Auffassung von Meyer ¹⁾ und von Elsner/Schüler ²⁾, die die Einkommensteuer gleichwohl für eine Gemeinschaftsteuer von Bund, Ländern und Gemeinden halten, steht demnach der klare Wortlaut des Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG entgegen. Die Unterscheidung Schmidts ³⁾ zwischen Gemeinschaftsteuern und Gemeinschaftsteuern kraft Legaldefinition widerspricht der Terminologie des Grundgesetzes und kann daher nicht übernommen werden. Sinn des Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG ist daher in Bezug auf den Nebensatz die Herausnahme des Gemeindeanteils aus den Gemeinschaftsteuern

1) Meyer in: DÖV 1969 S. 264

2) Elsner/Schüler S. 84

3) Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 50

und ferner der, daß der Gemeindeanteil vor der Aufteilung der Einkommensteuer auf Bund und Länder von der Steuermasse zu trennen ist. Diese Herausnahme ist ein deutliches Indiz dafür, daß den Gemeinden gerade nicht die Ertragshoheit für den Gemeindeanteil zuerkannt werden sollte. Andernfalls hätte es für den Verfassungsgeber nahe gelegen, den Gemeindeanteil in die Gemeinschaftsteuern mit einzubeziehen ¹⁾. Gegen die Ertragshoheit der Gemeinden bezüglich des Gemeindeanteils spricht ferner, daß im gesamten Art. 106 GG die Ertragshoheit mit den Worten "steht zu" zuerkannt wird, für den Gemeindeanteil wird diese Formulierung vermieden. Was hätte näher gelegen, als Art. 106 Abs. 5 Satz 1 GG etwa so zu fassen: "Den Gemeinden steht ein Anteil am Aufkommen der Einkommensteuer zu, der von den Ländern an ihre Gemeinden auf der Grundlage der Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner weiterzuleiten ist." ? Schließlich gibt die ausdrückliche Erwähnung der Länder in Art. 106 Abs. 5 Satz 1 GG zu denken. Da die Länder gemäß Art. 108 Abs. 2 GG die Verwaltungshoheit bezüglich der gesamten Einkommensteuer innehaben, können nur sie den Gemeindeanteil aufteilen und an die Gemeinden weiterleiten.

1) Ein Formulierungsvorschlag für Art. 106 Abs. 3 GG findet sich bei Meyer, DÖV 1969 S. 265: "Das Aufkommen der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer steht Bund und Ländern, das Aufkommen der Einkommensteuer Bund, Ländern und Gemeinden gemeinsam zu (Gemeinschaftsteuern)." Daß diese oder eine ähnliche Formulierung keinen Eingang ins GG gefunden hat, ist ein Hinweis darauf, daß der Verfassungsgeber weder eine Einbeziehung des Gemeindeanteils in die Gemeinschaftsteuer noch die Zubiilligung der Ertragshoheit an die Gemeinden gewollt hat. Die Inkonsequenz, die darin liegt, daß die Gemeinden kraft Verfassung die Ertragshoheit hätten, der Gemeindeanteil jedoch nicht zu den Gemeinschaftsteuern gehöre, umgehen Meyer, Elsner/Schüler und Schmidt a.a.O. dadurch, daß sie gegen den Wortlaut des Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG den Gemeindeanteil in die Gemeinschaftsteuern mit einbeziehen.

Eine ausdrückliche Erwähnung in Art. 106 Abs. 5 GG wäre demnach an sich überflüssig ¹⁾. Einen Sinn kann die ausdrückliche Zwischenschaltung der Länder in Art. 106 Abs. 5 Satz 1 GG nur erhalten, wenn man darin in Verbindung mit Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG einen Hinweis dafür sieht, daß die Ertragshoheit bezüglich des Gemeindeanteils bei den Ländern liegen soll.

Daß die Gemeinden bezüglich des Gemeindeanteils keine Ertragshoheit besitzen, ergibt sich auch aus der oben S. 150 entwickelten Definition des Begriffes "Ertragshoheit". Danach beinhaltet der Begriff der Ertragshoheit einen hoheitsrechtlichen Anspruch auf den Ertrag einer Steuer. Dies trifft nur auf den Anspruch des Steuergläubigers gegenüber dem Steuerpflichtigen zu ²⁾. Durch die Einführung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer hat sich an dem Charakter der Einkommensteuer als einer einheitlichen Staatssteuer nicht geändert ³⁾. Der Steueranspruch bezüglich dieser einheitlichen Steuer steht daher nach wie vor den Ländern als den Trägern der Verwaltungshoheit im Auftrage des Bundes zu. Steuergläubiger dieser gesamten Steuer sind demnach nach wie vor Bund und Länder. Dadurch, daß in Art. 106 Abs. 5 Satz 1 GG die Länder ausdrücklich zur Weiterleitung des Gemeindeanteils berufen sind, steht den Ländern auch für diesen Gemeindeanteil die Ertragshoheit zu. Daraus folgt, daß die Gemeinden bezüglich ihres Anteils keine Ertragshoheit besitzen. Der Gemeindeanteil stellt folglich keine eigene Gemeindeeinkommen-

1) Diese Problematik wird auch von Elsner/Schüler a.a.O. S. 62 gesehen, jedoch wird daraus keine Konsequenz gezogen.

2) vgl. Hettlage, Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung in: VVDStRL Bd. 14 S. 2 ff., 25

3) Begründung der Bundesregierung zum Finanzreformgesetz - Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 332

steuer dar ¹⁾. Vielmehr handelt es sich um einen Anspruch der Gemeinden auf Beteiligung am Aufkommen einer Steuer eines anderen Steuergläubigers; er ist ein Anspruch, der gegenüber dem Steueranspruch selbständiger und eigenartiger Natur ist ²⁾.

Es stellt sich die Frage, ob die Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen der Einkommensteuer gemäß Art. 106 Abs. 5 GG als Steuerüberweisung oder Finanzzuweisung anzusehen ist. Nach der oben auf S. 7, 152 zugrundegelegten Definition ist Kennzeichen des Überweisungssystems, daß der Staat eine Steuer allein veranlagt und bewirtschaftet, von ihrem Ertrag aber einen Teil an die Gemeinden abgibt, und zwar unter Zugrundelegung eines Schlüssels, der der Steuer ganz oder teilweise entnommen ist ³⁾. Am reinsten ist das Überweisungssystem verwirklicht, wenn die Beteiligung nach Maßgabe des örtlichen Steueraufkommens erfolgt ⁴⁾. Der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer wird zwar nach den Einkommensteuerleistungen der Einwohner verteilt, jedoch wird ein Schlüssel zugrundegelegt, bei dem nur Einkommen bis zu einer bestimmten Höchstgrenze berücksichtigt werden. Dadurch wird aber an dem Prinzip der Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen nichts Wesentliches geändert. Der Verteilungsmaßstab wird zumindest zu einem erheblichen Teil der Steuer selbst entnommen. Der Gemeindeanteil ist infolgedessen als eine Steuerüberweisung anzusehen ⁵⁾. Insoweit

1) Gräf, Gewerbesteuerumlage und Gemeindeanteil an der Einkommensteuer in: Der Gemeindehaushalt 1970 S. 1 ff., 4; Pagenkopf, Finanzreform und Gemeindesteuersystem in: Die Aussprache 1970 S. 34 ff., 36; Begründung d. Bundesreg. zum Finanzreformgesetz - Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 332

2) Hettlage in: VVDStRL Bd. 14 S. 25

3) Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 182

4) vgl. Pagenkopf a.a.O.

5) Pagenkopf, Finanzreform und Gemeindesteuersystem in: Die Aussprache 1970 S. 34 ff., 36; im Ergebnis ähnlich Meyer in: DÖV 1969 S. 264

ist der Verfassungsgesetzgeber wieder zum Überweisungssystem der Weimarer Zeit zurückgekehrt ¹⁾.

III) Die in Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG vorgesehene Einführung des Hebesatzrechts der Gemeinden für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer gemäß Art. 106 Abs. 5 GG

Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG lautet:

"Es" (das Bundesgesetz über die Weiterleitung des Gemeindeanteils nach Satz 2) "kann bestimmen, daß die Gemeinden Hebesätze für den Gemeindeanteil festsetzen."

Von dieser Ermächtigung des Grundgesetzes hat der einfache Bundesgesetzgeber bislang keinen Gebrauch gemacht; das Gemeindefinanzreformgesetz vom 8. 9. 1969 ²⁾ brachte den Gemeinden kein Hebesatzrecht für den Gemeindeanteil, da nach Ansicht der Bundesregierung über die Einführung von Hebesätzen erst entschieden werden sollte, wenn die Auswirkungen der Finanzreform voll zu übersehen wären ³⁾. Der Bundestag hat in einer EntschlieÙung die Bundesregierung aufgefordert, die Einführung des Hebesatzrechts für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer im Rahmen der laufenden Vorbereitungen zur allgemeinen Steuerreform zu prüfen und dem Bundestag darüber zu berichten ⁴⁾. Die von der Bundesregierung eingesetzte Kommission zur Vorbereitung der Steuerreform hat in ihrem Gutachten die Einführung des Hebesatzrechts für den Gemeindeanteil nicht befürwortet ⁵⁾.

1) vgl. die historischen Ausführungen auf S. 8, 153/154

2) BGBl. I S. 1587

3) Begründung der Bundesregierung zum Gemeindefinanzreformgesetz, Btgs.-Drucks. V/3876 S. 8; Begründung der Bundesregierung zum Finanzreformgesetz, Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 240

4) Btgs.-Drucks. V/4286; Btgs.-Prot. der 240. Sitzung am 19.6.1969 - V/13353 D

5) Gutachten der Steuerreformkommission 1971 Tz. VIII/171

1) Grundzüge des geplanten Hebesatzrechts nach dem Troeger-Gutachten

Das Troeger-Gutachten sieht eine Beteiligung der Gemeinden am proportionalen Teil der Einkommensteuer vor ¹⁾. Die Beteiligung der Gemeinden am proportionalen Teil der Einkommensteuer bedeutet, daß der Höchstbetrag für die Gemeindesteuer dort endet, wo der progressive Steuertarif der Einkommensteuer (über 19 v.H.) einsetzt ²⁾. Dieser Höchstsatz der Gemeindeeinkommensteuer wird bei Ledigen bei einem zu versteuernden Einkommen von 8010 DM jährlich erreicht, bei zusammen veranlagten Eheleuten bei 16020 DM jährlich ³⁾.

Die Kommission geht von einer Beteiligung der Gemeinden an diesem proportionalen Sockel von zunächst 38 v.H. aus ⁴⁾. Danach ergibt sich für Ledige ein Höchstbetrag an Gemeindeeinkommensteuer von 460 DM (38 v.H. des Steuerbetrages, der auf 8010 DM jährlich zu versteuerndes Einkommen entfällt, das sind 38 v.H. von 1202 DM) ⁵⁾.

Auf das Recht der Gemeinden, bei der Gemeindeeinkommensteuer die steuerliche Belastung ihrer Einwohner den örtlichen Bedürfnissen anzupassen und deren Höhe in bestimmten Grenzen selbst bestimmen zu können, legt die Kommission großen Wert, da erst dadurch diese Steuerbeteiligung tatsächlich den Charakter einer Gemeindesteuer gewinne ⁶⁾.

Um allzu große Unterschiede in der Belastung von Ort zu Ort auszuschließen, sieht die Troeger-Kommission für das Hebesatzrecht der Gemeinden an der Gemeinde-

1) Tz. 410 ff.

2) Tz. 412

3) Tz. 418

4) Tz. 418; im Modell für ein Gesetz über die Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer (Gemeindeeinkommensteuergesetz), Anlage 10a des Troeger-Gutachtens, ist dagegen in § 2 eine Beteiligung der Gemeinden in Höhe von 40 v.H. vorgesehen.

5) Troeger-Gutachten Tz. 418

6) Tz. 420

einkommensteuer nur eine Spanne von 80 - 120 v.H. vor. Der Hebesatz solle jeweils durch 10 teilbar sein, so daß sich 5 Stufen ergeben: 80, 90, 100, 110 und 120 v.H. ¹⁾.

Bei einem Hebesatz von 100 v.H. würde sich nach dem Troeger-Gutachten die steuerliche Belastung nicht ändern. Bei einem Hebesatz unter 100 v.H. würde sich die gesamte steuerliche Belastung des Steuerpflichtigen und damit auch die Einnahmen der Gemeinde verringern, bei einem Hebesatz über 100 v.H. würden sie sich erhöhen ²⁾. Die örtlichen Abweichungen in der Steuerbelastung betrügen bei einer Beteiligung von 38 v.H. am proportionalen Teil der Einkommensteuer im Höchstfall jährlich zwischen $\pm$ (20 v.H. mal 460 DM =) 92 DM für Ledige und $\pm$ (20 v.H. mal 920 DM =) 184 DM für zusammen veranlagte Eheleute ³⁾.

Schließlich schlägt die Troeger-Kommission bezüglich des Hebesatzrechts für die Gemeindeeinkommensteuer noch vor, die Hebesätze sollten in ein angemessenes Verhältnis zu den Hebesätzen der Grund- und Gewerbesteuer gebracht werden ⁴⁾. Bis sich die Auswirkungen der von der Kommission vorgeschlagenen Änderungen übersehen ließen, sollte in der Übergangszeit ein Hebesatz von 100 v.H. angewendet werden ⁵⁾; das bedeutet, daß auch die Troeger-Kommission für eine Übergangszeit das Hebesatzrecht für die Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer nicht praktizieren will.

- 2) Schwierigkeiten bei der Übertragung des Hebesatzrechts nach dem Troeger-Modell auf die derzeit geltende gesetzliche Regelung nach Art. 106 GG und dem Gemeindefinanzreformgesetz

Da entscheidende Punkte des Troeger-Gutachtens nicht

1) Troeger-Gutachten Tz. 420

2) Tz. 421

3) Tz. 421

4) Tz. 422

5) Tz. 424

verwirklicht worden sind ¹⁾, läßt sich das von der Kommission entwickelte Modell des Hebesatzrechts für den Gemeindeanteil nur bedingt auf die geltende Rechtslage übertragen.

Gemäß § 1 Gemeindefinanzreformgesetz erhalten die Gemeinden 14 v.H. des Aufkommens an Einkommensteuer, nach dem Modell des Troeger-Gutachtens waren 38 v.H. vorgesehen. Zudem sieht das Gemeindefinanzreformgesetz keine Beschränkung des Gemeindeanteils auf den unteren proportionalen Teil der Einkommensteuer vor wie das Troeger-Gutachten ²⁾. Daher lassen sich die Zahlen des Troeger-Modells über die Auswirkungen des Hebesatzrechts nicht verwenden.

Vom Troeger-Gutachten könnten allenfalls folgende Vorschläge übernommen werden: die Staffelung der Hebesätze in 80, 90, 100, 110 und 120 v.H. und die Anregung, zwischen den Hebesätzen der Realsteuern und denen der Gemeindeeinkommensteuer ³⁾ eine Kopplung vorzunehmen.

Neben diesen Schwierigkeiten bezüglich der Modalitäten des Hebesatzrechts stehen dem Gedanken des Hebesatzrechts, wie er von der Troeger-Kommission vorgeschlagen wird, bei der derzeitigen Rechtslage auch noch grundsätzliche Bedenken entgegen. Besonders das derzeitige Gemeindefinanzreformgesetz ist für die Einführung von Hebesätzen ungeeignet ⁴⁾. Der Grund

1) z. B. wurde die Gewerbeertragsteuer beibehalten; dafür wird von der gesamten Gewerbesteuer eine Umlage erhoben, § 6 Gemeindefinanzreformgesetz

2) erst bei der Verteilung des Gemeindeanteils auf die einzelnen Gemeinden nach dem Verteilungsschlüssel werden nur Einkommensbeträge bis zu einer bestimmten Höhe berücksichtigt, vgl. § 3 Gemeindefinanzreformgesetz.

3) wie vom Troeger-Gutachten der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer bezeichnet wird

4) Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 61; ders., Am Anfang der Gemeindefinanzreform in: Der Gemeindehaushalt 1970 S. 97; Meyer, Finanzreformgesetz - Probleme einer Verfassungsänderung in: DÖV 1969 S. 261 ff., 265, 266

liegt darin, daß nach dem Gemeindefinanzreformgesetz der Gemeindeanteil nicht nach dem örtlichen Aufkommen im laufenden Rechnungsjahr verteilt wird, wie es von der Troeger-Kommission vorgesehen war ¹⁾, sondern nach einem Schlüssel, wie er sich aus § 3 Gemeindefinanzreformgesetz ergibt ²⁾. Da der Verfassungsgeber in Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG vorgesehen hat, daß das Hebesatzrecht sich auf den Gemeindeanteil beschränken soll, würde sich bei seiner Einführung folgendes ergeben: Zwar würde durch den Hebesatz die Steuerpflicht des einzelnen Gemeindeeinwohners erhöht oder ermäßigt. Die Mehreinnahmen, die sich in einer Gemeinde durch einen höheren Hebesatz als 100 v.H. ergäben, erhöhten aber das Gesamtaufkommen im Land, das nach dem derzeit geltenden Schlüssel verteilt wird, 14 v.H. für die Gemeinden insgesamt, 43 v.H. für den Bund und 43 v.H. für das Land. In der Gemeinde, die den Hebesatz erhöht hätte, würde ein höheres Aufkommen als in den anderen Gemeinden erzielt. Das hätte zur Folge, daß sich ihre Schlüsselzahl erhöhte ³⁾, allerdings erst bei der Neufestsetzung des Schlüssels, die zwar aller 3 Jahre erfolgt, aber auf Daten beruht, die 4 bis 6 Jahre zurückliegen ⁴⁾. Das würde bedeuten, daß sich günstigenfalls die Erhöhung des Hebesatzes erst nach 4 Jahren in höheren Einnahmen bei der betreffenden Gemeinde niederschlagen würde, im ungünstigen Fall erst nach 6 Jahren.

Da sich der Anteil der Gemeinden in dem betreffenden Land insgesamt nicht in dem gleichen Maße erhöhte, wie es dem höheren Hebesatz in dieser Gemeinde entsprechen würde, verschaffte sich die Gemeinde mit

1) Troeger-Gutachten Tz. 414

2) Meyer in: DÖV 1969 S. 266

3) Meyer in: DÖV 1969 S. 266

4) vgl. hierzu die Formulierung in § 2 der VO über die Ermittlung der Schlüsselzahlen für die Aufteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer ab 1970 v. 26.11.1969 - BGBl. I S. 2149

höherem Hebesatz nach Neufestsetzung des Schlüssels einen Sondervorteil zu Lasten der anderen Gemeinden, ohne allerdings Mehreinnahmen in dem Maße zu erhalten, wie es der höheren Belastung ihrer Einwohner entsprechen würde ¹⁾.

Umgekehrt würde eine Festsetzung des Hebesatzes unter 100 v.H. den Gemeindeanteil erheblich weniger belasten als das Aufkommen von Land und Bund ²⁾.

Es würden sich demnach erhebliche Schwierigkeiten einstellen, wollte man das Hebesatzrecht so, wie es die Troeger-Kommission geplant hatte, bei der derzeit geltenden Rechtslage einführen. Zumindest beim Gemeindefinanzreformgesetz wären grundlegende Änderungen erforderlich, da der darin vorgesehene Schlüssel zur Verteilung des Gemeindeanteils einer Hebesatzkompetenz der Gemeinden entgegensteht.

3) Rechtliche Qualifikation des vorgesehenen Hebesatzrechts bei der Einkommensteuer

Überlegungen über das Wesen und die rechtliche Qualifikation des geplanten Hebesatzrechts für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer (Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG) finden sich, soweit ersichtlich, in der Literatur noch nicht, da die rechtliche Ausgestaltung des Hebesatzrechts noch nicht bekannt ist.

Es würde naheliegen, in dem Hebesatz für den Gemeindeanteil ebenso wie in dem Hebesatz bei den Realsteuern den Steuersatz zu sehen. Nach den dort (unter B I) gemachten Ausführungen ist der Steuersatz ein vom Gesetz genannter Betrag, der entsprechend der errechneten Steuereinheit als Steuerschuld zu entrichten ist ³⁾. Dabei ist für den Steuersatz wesentlich, daß er das letzte Glied in der Kette der Steuerberechnung darstellt; durch seine Anwendung auf die Steuereinheit wird die Steuerschuld endgültig konkretisiert.

1) Meyer in: DÖV 1969 S. 266

2) Meyer a.a.O. S. 266

3) Neumark, Steuer in: HSW Bd. X S. 96; Gerloff, Steuerwirtschaftslehre in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 239 ff., 267

Für die Identität von Hebesatz und Steuersatz auch beim Gemeindeanteil an der Einkommensteuer spricht, daß durch die Anwendung des Hebesatzes unmittelbar die Belastung der Gemeindeeinwohner mit Einkommen- und Lohnsteuer festgestellt würde; die Anwendung des Hebesatzes wäre auch hier bei der Steuerberechnung das letzte Glied der Kette. Eine derartige Betrachtungsweise, die den Hebesatz zum Steuersatz der Einkommensteuer erklären würde, würde jedoch übersehen, daß der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer keine eigene Gemeindesteuer darstellt, sondern eine Steuerüberweisung der Länder. Es darf hier nicht unbeachtet bleiben, daß die Einkommensteuer eine Staatssteuer ist, deren Steuersätze endgültig durch das Einkommensteuergesetz festgelegt sind und an deren Charakter als einer einheitlichen Staatssteuer auch durch die Einführung des Gemeindeanteils sich nichts ändern sollte ¹⁾. Aus diesem Grunde kann der Hebesatz für den Gemeindeanteil nicht als Steuersatz betrachtet werden ²⁾.

Es könnte sich beim Hebesatz vielmehr um einen Steuerzuschlag (bei einem Satz über 100 v.H.) bzw. um einen Steuerabschlag (bei einem Satz unter 100 v.H.) handeln. Das Zuschlagsystem ist dadurch gekennzeichnet, daß der übergeordnete Verband, in der Regel der Staat, die Grundlagen der Besteuerung bestimmt und seinerseits Steuern in bestimmter Höhe erhebt. Er ist damit Träger der Objekts- und Ertragshoheit. Den Gemeinden ist die Erhebung von Steuern gleicher oder

1) Begründung der Bundesregierung zum Finanzreformgesetz - Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 332

2) Anders offenbar § 3 Abs. 1 des Modells für ein Gesetz über die Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer (Gemeindeeinkommensteuergesetz), Anlage 10 a zum Troeger-Gutachten. Freilich sieht dieses Modellgesetz den Gemeindeanteil als eigene Steuer an; betrachtet es doch den v.H.-Satz des Gemeindeanteils als den Steuermeßbetrag, § 2. Dieses Modell läßt sich jedoch auf die geltende Rechtslage nicht anwenden.

verwandter Art im allgemeinen untersagt, dagegen wird ihnen gestattet, Zuschläge zu den vom Staat festgesetzten und veranlagten Steuern nach ihrem Ermessen zu erheben ¹⁾. Bei der Einkommen- und Lohnsteuer bestimmt der Staat, wie bereits ausgeführt, im Einkommensteuergesetz die Steuergrundlagen und erhebt selbst Einkommen- und Lohnsteuer in bestimmter Höhe, die sich ebenfalls aus dem EStG ergibt. Damit ist der Staat Inhaber der Objektshoheit und, wie oben ausgeführt, auch der Ertragshoheit.

Mit Einführung des Hebesatzrechts würde den Gemeinden gestattet, zu der vom Staat festgelegten und veranlagten Einkommen- und Lohnsteuer ihrerseits einen Zuschlag bzw. einen Abschlag zu erheben, die staatliche Steuer um einen bestimmten Prozentsatz zu erhöhen bzw. zu ermäßigen. Das Wesen des Zuschlagsystems, die Abhängigkeit von einer staatlicherseits festgesetzten und veranlagten Steuer, wäre also bei dem geplanten Hebesatzrecht der Gemeinden gegeben. Die Besonderheit dieses Zuschlagsystems besteht darin, daß die Zuschläge sich nicht auf die gesamte Einkommen- und Lohnsteuer erstrecken würden, sondern nur auf den Gemeindeanteil von 14 v.H.. Diese Besonderheit ändert jedoch nichts an der grundsätzlichen Abhängigkeit der gemeindlichen Beteiligung von der staatlichen Steuerveranlagung und damit am Charakter des Hebesatzes als Zuschlag oder Abschlag, soweit er von 100 v.H. abweichen würde. ²⁾

4) Wäre die Einführung eines solchen Hebesatzrechts rechtmäßig?

Es muß davon ausgegangen werden, daß der Hebesatz auch für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer durch Gemeindegesetz festgesetzt würde. Daher ist

1) Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 181; zum Begriff des Zuschlags vgl. auch Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW 2.Aufl.Bd. II S. 730 ff., 744 sowie die Ausführungen oben auf S. 6, 7

2) Auch vom Städtetag werden die Hebesätze als Zuschläge bezeichnet, vgl. "Die Städte befürchten eine neue Finanzkrise" in FAZ v.8.1.71 Titelseite; ebenso vom Deutschen Städtebund (Hauptvorstand)

auch für die Hebesatzfestsetzung der Gemeinden bezüglich des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer eine spezialgesetzliche Ermächtigung erforderlich ¹⁾. Weiter ist Rechtmäßigkeitsvoraussetzung einer jeden Hebesatzentscheidung in einer Satzung, also einer untergesetzlichen Rechtsnorm, daß diese nicht gegen höherrangiges Recht verstößt.

a) Künftige Gestaltung der Rechtsgrundlage

Als mögliche Rechtsgrundlage für die Hebesatzkompetenz der Gemeinden für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer bietet sich Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG an: " Es " (das Bundesgesetz) "kann bestimmen, daß die Gemeinden Hebesätze für den Gemeindeanteil festsetzen. " Aus diesem Wortlaut geht jedoch eindeutig hervor, daß die Gemeinden nicht unmittelbar auf Grund dieser Verfassungsnorm zur selbstverantwortlichen Bestimmung der Hebesätze ermächtigt werden. Es wird vielmehr ausdrücklich darauf hingewiesen, daß das Hebesatzrecht durch ein Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, eingeführt werden könnte. Gleichzeitig wird klargestellt, daß der einfache Bundesgesetzgeber keineswegs gehalten ist, den Gemeinden das Hebesatzrecht für den Gemeindeanteil zu verleihen, sondern durch die "Kann-Bestimmung" wird dies ins gesetzgeberische Ermessen des einfachen Gesetzgebers gestellt ²⁾.

In Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG ist jedoch die verfassungsrechtliche Grundlage für eine spätere Einführung des Hebesatzrechts für den Gemeindeanteil zu sehen ³⁾. Eine derartige Legitimation

1) Begründung entsprechend den Ausführungen bei den Realsteuern im Abschnitt B II 1 a

2) vgl. dazu Elsner/Schüler, Gemeindefinanzreformgesetz S. 64: Im Gesetzgebungsverfahren setzten sich die Sozialdemokraten überwiegend für eine Muß-Vorschrift ein, die CDU/CSU-Fraktion sprach sich für die Kann-Vorschrift aus.

3) Begründung der Bundesregierung zum Finanzreformgesetz - Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 244

kraft Grundgesetz ist erforderlich, weil die Ausstattung der Gemeinden mit einem Hebesatzrecht für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer nach Ansicht der Bundesregierung die Übertragung eines Teils der Befugnisse bedeuten würde, die nach der Verfassung dem Bund zustehen. Um bei einer späteren Einführung dieses Hebesatzrechts das Grundgesetz nicht nochmals ändern zu müssen, ist bereits im Rahmen der Finanzreform eine entsprechende verfassungsrechtliche Legitimation für die Gemeinden geschaffen worden ¹⁾.

Da jedoch in Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG noch keine ausdrückliche spezialgesetzliche Ermächtigung an die Gemeinden zur Hebesatzgestaltung gesehen werden kann, ist eine solche Ermächtigung im Zeitpunkt der Einführung des Hebesatzrechts noch zu schaffen. Dafür böte sich eine Ergänzung oder Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes an, wie es ja auch von Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG vorgesehen ist. Wie bereits oben auf S. 173-175 dargelegt wurde, wird im Zuge der Einführung des Hebesatzrechts für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer, falls es überhaupt dazu kommen sollte, das Gemeindefinanzreformgesetz völlig neugefaßt werden müssen. Dabei ließe sich dann ohne Schwierigkeiten eine Ermächtigung an die Gemeinden zur Hebesatzgestaltung einfügen, so daß insoweit eine hinreichende Rechtsgrundlage vorhanden wäre.

b) Verstoß gegen höherrangige Rechtsnormen?

Sollte das Hebesatzrecht für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer eingeführt werden und würde man dabei weitgehend von den Vorstellungen der Troeger-Kommission ausgehen, so ergäben sich Belastungsunterschiede zwischen den einzelnen Gemeinden von bis zu 40 v.H. des Gemeindeanteils ²⁾. Auf Grund

1) Begründung der Bundesregierung a.a.O.

2) Nach den Vorschlägen der Troeger-Kommission wären Hebesätze von 80 bis 120 v.H. möglich; vgl. Troeger-Gutachten Tz. 420

dieser Belastungsunterschiede könnte die Einführung des Hebesatzrechts und damit die entsprechenden Rechtsgrundlagen in Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG und die gegebenenfalls in das Gemeindefinanzreformgesetz einzufügende Ermächtigung gegen höherrangige Rechtsnormen verstoßen. Wäre das der Fall, so wäre das Hebesatzrecht für den Gemeindeanteil rechtswidrig, und es wären sowohl die entsprechenden Ermächtigungsnormen als auch die darauf gestützten Satzungen nichtig ¹⁾.

In Betracht kommen hier ebenso wie bei den Realsteuerhebesätzen Verstöße gegen das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG und gegen die sozialstaatliche Forderung der Rechts- und Wirtschaftseinheit, insbesondere der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse.

Ein Verstoß gegen das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG ließe sich feststellen, wenn in der unterschiedlichen Belastung mit Einkommensteuer von Gemeinde zu Gemeinde eine objektive Ungleichbehandlung zu sehen wäre, für die ein rechtfertigender Grund nicht gegeben wäre. Sollte der Gesetzgeber das Hebesatzrecht einführen, so diene es dazu, die Einnahmen der Gemeinden aus dem Gemeindeanteil an der Einkommensteuer dem jeweiligen Finanzbedarf anpassen zu können und damit die gemeindliche Finanzhoheit in qualitativer Hinsicht und den Gedanken der gemeindlichen Selbstverwaltung nach Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG zu stärken ²⁾. Diese Erwägungen lassen die Belastungsunterschiede schon deshalb nicht als willkürlich erscheinen, weil auch der Grundgesetzgeber durch Einfügung des Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG sich zu ihnen bekannt hat. Dadurch wurde zum Ausdruck gebracht, daß Art. 3 Abs. 1 GG im Lichte des Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG und des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG gesehen und ausgelegt werden müsse.

1) vgl. dazu die Ausführungen bei der Untersuchung der Rechtmäßigkeit der Realsteuerhebesätze auf S. 43 ff.

2) Begründung der Bundesregierung zum Finanzreformgesetz - Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 240

Eine unterschiedliche Höhe der Hebesätze für den Gemeindeanteil an der Einkommen- und Lohnsteuer würde daher nicht gegen das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen ¹⁾.

Weiter könnte auf Grund der ungleichmäßigen Belastung mit Einkommensteuer, die das Hebesatzrecht mit sich bringen würde, ein Verstoß gegen die Einheitswahrungsklausel als Ausfluß des Sozialstaatsprinzips (Art. 20 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 72 Abs. 2 Ziff. 3 und Art. 106 Abs. 3 Ziff. 2 GG) gegeben sein.

Wegen der rechtlichen Qualität der sozialstaatlichen Forderung nach Schaffung und Wahrung einheitlicher Lebensverhältnisse als Verfassungsauftrag an den Gesetzgeber und Auslegungsmaxime wird auf den Abschnitt B II 2 b hingewiesen. Eine eventuelle Einführung des Hebesatzrechts für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer würde eine Stärkung der gemeindlichen Steuerhoheit und damit der kommunalen Selbstverwaltung (Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG) zur Folge haben. Wie auch schon bei dem Hebesatzrecht für die Realsteuern ²⁾ muß auch hier zwischen der Forderung nach einheitlichen Lebensbedingungen einerseits und der Stärkung der Steuerhoheit und damit des Selbstverwaltungsgedankens andererseits (Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG) abgewogen werden. Diese Abwägung muß aber grundsätzlich dem politischen Ermessen des Gesetzgebers überlassen bleiben ³⁾.

Sollte der Gesetzgeber die Einführung des Hebesatzrechts beschließen, so ließe sich schon deshalb kein Ermessensfehler des Gesetzgebers feststellen, weil der Verfassungsgesetzgeber selbst in Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG die Möglichkeit von Hebesätzen zugelassen hat.

1) vgl. hierzu auch die Argumentation zu dem gleichen Problem bei den Realsteuerhebesätzen in Abschnitt B II 2 a

2) vgl. den Abschnitt B II 2 b

3) vgl. oben S. 57

Eine Verfassungswidrigkeit des Hebesatzrechts wegen Verstoßes gegen die sozialstaatliche Forderung nach einheitlichen Lebensbedingungen (Art. 20 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 72 Abs. 2 Ziff. 3 und Art. 106 Abs. 3 Ziff. 2 GG) ist daher nicht gegeben. Andere Normen des Grundgesetzes, gegen die das Hebesatzrecht der Gemeinden für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer verstoßen könnte, sind nicht ersichtlich.

Falls für das Hebesatzrecht der Gemeinden bezüglich des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer durch Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes eine Rechtsgrundlage geschaffen würde, bestünden gegen die Rechtmäßigkeit dieses Hebesatzrechts keine Bedenken.

5) Ist die Einführung des Hebesatzrechts für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer nach der jetzigen Verfassungsrechtslage zwingend geboten?

In Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG kann eine verfassungsrechtliche Garantie des Hebesatzrechts der Gemeinden für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer nicht gesehen werden. Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut ist diese Vorschrift als Kann-Vorschrift gefaßt worden ¹⁾, die es gerade ins Ermessen des einfachen Gesetzgebers stellt, ob er die Gemeinden mit einem Hebesatzrecht bezüglich ihres Anteils an der Einkommensteuer ausstattet oder nicht. Hier besteht ein wesentlicher Unterschied zum Hebesatzrecht der Gemeinden bei den Realsteuern, das nach der jetzigen Verfassungsrechtslage nach Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG den Gemeinden verfassungsrechtlich garantiert ist ²⁾. Ein zwingender Verfassungsauftrag an den Gesetzgeber zur Einführung des Hebesatzrechts für

1) Elsner/Schüler, Gemeindefinanzreformgesetz S. 64; Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 61; vgl. dazu auch oben S. 178

2) vgl. dazu oben S. 91

den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer könnte sich möglicherweise aus der Garantie der Selbstverwaltung in Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG ergeben. Wie oben in Abschnitt B III 1 a cc ausgeführt wurde, gehören eigenverantwortlich festzusetzende Steuern nicht zu dem Wesensgehalt der Selbstverwaltungsgarantie, der auch unter dem Gesichtspunkt der sozialstaatlichen Forderung nach einheitlichen Lebensbedingungen zu ermitteln ist. Danach fällt auch das Hebesatzrecht für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer nicht in den Wesensgehalt des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG; die Einführung dieses Hebesatzrechts ist auch nach dieser Vorschrift nicht zwingend geboten.

Andere Verfassungsnormen, die eine verfassungsrechtliche Garantie dieses Hebesatzrechts zum Inhalt haben könnten, sind nicht ersichtlich. Die Einführung des Hebesatzrechts für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer ist daher verfassungsrechtlich nicht zwingend geboten, sondern steht im Ermessen des einfachen Gesetzgebers ¹⁾.

D) Auswirkungen des Hebesatzrechts bei den Realsteuern in der Praxis

Bevor im nächsten Kapitel der Untersuchung begonnen werden soll, die Argumente gegenüberzustellen, die für und gegen das Hebesatzrecht der Gemeinden sprechen, erscheint es ratsam, sich einen Überblick darüber zu verschaffen, in welcher Weise die Gemeinden von ihrem Hebesatzrecht bisher Gebrauch gemacht haben.

Die dabei erforderlichen statistischen Unterlagen beschränken sich auf die Hebesätze für die Realsteuern, da die Einführung des Hebesatzrechts für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer noch diskutiert wird und daher auch keine Statistiken darüber vorliegen können. Die Zahlenwerte der

1) Als Kontrollüberlegung sei angemerkt, daß bei gegenteiligem Ergebnis ein verfassungswidriger Zustand bestünde, da das Hebesatzrecht bisher nicht eingeführt wurde

folgenden Statistik über die Realsteuerhebesätze wurden zum Teil unmittelbar der Arbeitsunterlage "Steuerkraft und -anspannung 1970" des Statistischen Bundesamtes Wiesbaden ¹⁾ entnommen, zum Teil wurden sie auf der Grundlage dieser Zusammenstellung des Statistischen Bundesamtes ermittelt ²⁾. Das Statistische Bundesamt hat in dieser Arbeitsunterlage die Hebesätze der kreisangehörigen Gemeinden nicht einzeln aufgeführt, sondern sich auf die Wiedergabe der durchschnittlichen Hebesätze in den jeweiligen Landkreisen beschränkt. Da diese Durchschnittswerte keinen Aufschluß über die Ausnutzung des Hebesatzrechtes durch die einzelnen kreisangehörigen Gemeinden geben, wurde darauf verzichtet, die Bandbreite der Hebesätze in den kreisangehörigen Gemeinden näher zu untersuchen.

Die folgenden drei Tabellen zeigen, wie das Hebesatzrecht bei den Realsteuern in den einzelnen Bundesländern 1970 ausgeübt worden ist.

Es enthalten:

- Tabelle I die Bandbreite der Hebesätze der kreisfreien Städte innerhalb der einzelnen Bundesländer und im Bundesgebiet (mit Ausnahme der Stadtstaaten),
- Tabelle II die Hebesätze in den kreisfreien Städten des Landes Nordrhein-Westfalen,
- Tabelle III die durchschnittlichen Hebesätze in den einzelnen Bundesländern und im Bundesgebiet.

1) Der volle Titel lautet: Statistisches Bundesamt Wiesbaden, Steuerkraft und -anspannung 1970 in den kreisfreien Städten (einschl. Stadtstaaten) und den nach Landkreisen zusammengefaßten kreisangehörigen Gemeinden, erschienen Okt. 1971

2) So die Zahlen über die Bandbreite der einzelnen Hebesätze in den kreisfreien Städten in den jeweiligen Bundesländern

Realsteuerhebesätze 1970
Städten (ohne Stadtstaaten)

Bandbreiten der
in den kreisfreien

L a n d	Grundsteuer A				Grundsteuer B				Gewerbesteuer nach Ertrag und Kapital, falls Lohnsummensteuer nicht erhoben wird				Lohnsummensteuer			
	nie- drig- ster Hebesatz	höch- ster Hebesatz	Band- brei- te	Band- brei- te	nie- drig- ster Hebesatz	höch- ster Hebesatz	Band- brei- te	Band- brei- te	nie- drig- ster Hebesatz	höch- ster Hebesatz	Band- brei- te	Band- brei- te	nie- drig- ster Hebesatz	höch- ster Hebesatz	Band- brei- te	Band- brei- te
Baden-Württ.	200	270	70	100	200	300	100	300	300	330	30	---	---	---	---	---
Bayern	150	330	180	130	200	330	130	270	270	330	60	---	---	---	---	---
Hessen	110	350	240	110	250	360	110	285	285	350	65	240	320	80	400	200
Niedersachsen	140	250	110	160	190	350	160	300	300	335	35	260	310	50	200	860
Nordrh.-Westf.	110	120	10	30	220	250	30	275	300	300	25	240	265	25	850	150
Rheinl.-Pfalz	200	228	28	39	231	270	39	300	318	318	18	254	300	46	150	850
Saarland ¹⁾	160	160	0	0	220	220	0	330	330	330	0	---	---	---	---	---
Schlesw.-Holst.	180	200	20	10	290	300	10	285	285	285	0 ²⁾	280	285	5	800	200
Bundesgebiet	110	350	240	170	190	360	170	270	270	350	80	240	320	80	150	910

Quelle für die Hebesätze: Statistisches Bundesamt,
Steuerkraft und -anspannung 1970

- 1) nur Saarbrücken
- 2) nur Flensburg

Realsteuerhebesätze 1970 in Nordrhein-Westfalen (Kreisfreie Städte)

Lf. Nr.	Stadt	H e b e s a t z			
		Grund- steuer A	Grund- steuer B	Gewerbe- steuer (Ertrag u.Kapit.)	Lohn- summen- steuer
1	Aachen	120	250	300	---
2	Bielefeld	120	250	240	960
3	Bocholt	120	240	240	960
4	Bochum	120	250	240	960
5	Bonn	116	234	265	951
6	Bottrop	120	250	240	1000
7	Castrop-Rauxel	120	250	240	960
8	Dortmund	120	250	240	960
9	Duisburg	115	250	240	960
10	Düsseldorf	120	250	240	960
11	Essen	120	250	240	960
12	Gelsenkirchen	120	250	240	960
13	Gladbeck	120	250	240	960
14	Hagen	119	250	240	960
15	Hamm	114	245	240	958
16	Herne	120	250	240	960
17	Iserlohn	120	250	240	960
18	Köln	120	250	300	---
19	Krefeld	120	250	300	---
20	Leverkusen	110	220	275	---
21	Lünen	118	250	240	960
22	Mönchengladbach	120	250	240	910
23	Mühlheim	120	250	240	960
24	Münster	120	250	300	---
25	Neuß	120	250	240	960
26	Oberhausen	120	250	240	960
27	Recklinghausen	120	250	240	960
28	Remscheid	120	250	240	960
29	Rheydt	120	250	240	850
30	Solingen	120	250	240	960
31	Wanne-Eickel	120	250	240	960
32	Wattenscheid	120	250	240	960
33	Witten	120	250	240	960
34	Wuppertal	120	250	300	---
35	Nordrh.-Westfalen	119	249	259	957

Quelle: Statistisches Bundesamt, Steuerkraft und -anspannung 1970

Durchschnitt der Hebesätze 1970 in den einzelnen Ländern
(kreisfreie Städte und kreisangehörige Gemeinden)

Land	Grund- steuer A	Grund- steuer B	Gewerbe- steuer (Ertrag u. Kapital)	Lohnsummen steuer
Baden-Württemberg	220	208	305	---
Bayern	275	264	306	213
Berlin (West)	150	300	270	800
Bremen	146	250	240	960
Hamburg	125	250	250	500
Hessen	233	243	304	527
Niedersachsen	223	259	297	655
Nordrhein-Westfalen	119	231	258	938
Rheinland-Pfalz	226	239	286	477
Saarland	155	205	304	---
Schleswig-Holstein	199	247	284	876
Bundesgebiet	217	241	283	776

Quelle: Statistisches Bundesamt, Steuerkraft und -anspannung 1970

Die Tabelle I zeigt, in welchem Maße 1970 in den kreisfreien Städten der einzelnen Bundesländer das Hebesatzrecht bei den Realsteuern ausgenutzt wurde. Zu diesem Zwecke wurden die jeweiligen Höchstsätze und die niedrigsten Sätze bei den einzelnen Realsteuerarten aus der Statistik entnommen. Die jeweilige Differenz aus diesen beiden Sätzen ergibt dann die Bandbreite der Hebesätze bei den Realsteuerarten in den kreisfreien Städten der einzelnen Bundesländer.

Betrachtet man diese Tabelle I, so ergibt sich, daß in den Ländern, die Vorschriften über die Verkoppelung und über Höchstsätze kennen, das sind Nordrhein-Westfalen, Schleswig-Holstein, Rheinland-Pfalz und das Saarland ¹⁾ ²⁾, die Bandbreiten geringer sind als in den anderen Bundesländern. Sie betragen in den drei Ländern Nordrhein-Westfalen, Schleswig-Holstein und Rheinland-Pfalz bei der

Grundsteuer A 10, 20 und 28 Punkte gegenüber 70, 110, 180 und 240 Punkten in den anderen Bundesländern; bei der Grundsteuer B 30, 10 und 39 Punkte gegenüber 100, 110, 130 und 160 Punkten; bei der

Gewerbesteuer in den kreisfreien Städten, die keine Lohnsummensteuer erheben, 25, 0 ³⁾ und 18 Punkte gegenüber 30, 35, 60 und 65 Punkten; bei der

Gewerbesteuer in den kreisfreien Städten, die Lohnsummensteuer erheben, 25, 5 und 46 Punkte gegenüber 50 und 80 Punkten und bei der

Lohnsummensteuer 150, 200 und 850 Punkte gegenüber 200 und 860 Punkten ⁴⁾.

Dieses Ergebnis, daß die Hebesätze der kreisfreien Städte in den Bundesländern mit Koppelungs- und Höchstsatzvorschriften kaum voneinander abweichen, wird noch deutlicher, wenn man das Beispiel von Nordrhein-Westfalen allein be-

-
- 1) Die Bandbreite bei kreisfreien Städten im Saarland läßt sich nicht ermitteln, da Saarbrücken die einzige kreisfreie Stadt ist.
 - 2) Vgl. dazu auch oben S. 112, 113
 - 3) In Schleswig-Holstein erhob 1970 nur die kreisfreie Stadt Flensburg keine Lohnsummensteuer; eine Bandbreite läßt sich daher hier nicht feststellen.
 - 4) Bei der Lohnsummensteuer ergibt sich kein klares Bild, da sie nicht in allen Bundesländern in allen kreisfreien Städten erhoben wird.

trachtet (Tabelle II). Hier sind die Realsteuerhebesätze, von ganz wenigen Ausnahmen abgesehen ¹⁾, nahezu identisch und auch identisch mit den hier geltenden Höchstsätzen ²⁾ von 120 v.H. bei der Grundsteuer A, 250 v.H. bei der Grundsteuer B, 300 v.H. bei der Gewerbesteuer, wenn Lohnsummensteuer nicht erhoben wird, 240 v.H., wenn Lohnsummensteuer erhoben wird, und schließlich 960 v.H. bei der Lohnsummensteuer ³⁾. Symptom dieser weitgehenden Ausrichtung der Hebesätze an den Höchstsätzen in Nordrhein-Westfalen ist, daß in über 300 kreisangehörigen Gemeinden des Landes in den Jahren von 1962 bis 1964 nur 14 Gemeinden die Hebesätze geringfügig geändert haben ⁴⁾.

Nach den Ursachen für diese weitgehende Angleichung der Realsteuerhebesätze in den Ländern, die Höchstsätze kennen, braucht man nicht lange zu suchen. Einmal üben vom Gesetzgeber normierte Höchstsätze bei Gemeindesteuern auf ehrgeizige Stadtväter, die bei Wahlen auf gewisse Leistungen verweisen möchten, eine ganz eigene Anziehungskraft aus, wie bereits Popitz erkannte ⁵⁾. Auch auf andere Weise beeinflußt der Staat die Gemeinden dahingehend, durch Anspannung der Hebesätze ihre Steuerkraft auszuschöpfen. So macht er bestimmte Zuweisungen, die sogenannten Bedarfs- und Zweckzuweisungen an die Gemeinden davon abhängig, daß die Gemeinden ihre Steuerkraft zuvor angemessen ausschöpfen, d. h., daß ihre Realsteuerhebe-

1) etwa das besonders gewerbesteuerstarke Leverkusen mit einer Realsteuerkraft 1970 von 581,11 DM pro Einwohner gegenüber etwa Köln von 332,13 DM und Münster von 198,52 DM; vgl. Statistisches Bundesamt, Steuerkraft und -anspannung 1970 S. 6

2) Für Gemeinden von mehr als 250.000 Einwohnern

3) Vgl. dazu die nWVO über die Genehmigungspflicht der Realsteuerhebesätze der Gemeinden vom 9.12.1952 - nWGVBl. 1953 S. 103

4) Troeger-Gutachten Tz. 333

5) Popitz, Der Finanzausgleich in: HFW 1. Aufl. Bd. II S. 338 ff., 363

sätze eine bestimmte Höhe haben ¹⁾. Einem derartigen mittelbaren Zwang zu hohen oder gar den höchstzulässigen Hebesätzen sehen sich die Gemeinden auch ausgesetzt, wenn sie Kredite aufnehmen wollen. Die kommunalen Aufsichtsbehörden, die die Kredite an die Gemeinden genehmigen müssen ²⁾, geben - jedenfalls wenn unrentierliche Investitionen mit ihnen finanziert werden sollen - diese Genehmigung ebenfalls nur, wenn die Gemeinden nachweisen, daß sie ihre Steuerkraft voll ausgeschöpft haben ³⁾; das folgt aus der Bestimmung, daß Darlehen nur insofern aufgenommen werden dürfen, als die Gemeinden zu einer anderweitigen Deckung nicht in der Lage sind (in NRW § 79 Abs. 1 Satz 1 nwGO).

Schließlich zwingt die angespannte Finanzlage und der ständig steigende Investitionsbedarf die Gemeinden zur Anwendung der Höchsthebesätze. Die Finanzausstattung der Gemeinden ist vor allem auf Grund der ständig steigenden Kosten für Personal und Investitionen heute kaum noch ausreichend ⁴⁾. Auch diese starke Ausweitung des kommunalen Finanzbedarfs hat vielfach dazu geführt, daß

1) Albers, Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten öffentlichen Hand in Finanzarchiv NF Bd. 19 S. 399 ff., 424; Hacker, Finanzausgleich in: HKWP Bd. III S. 395 ff., 406; vgl. etwa auch für NRW: Gem. RdErl. des Innenministers und des Finanzministers v. 13.12.1961 in: MBl. 1962 S. 77: "Die Gemeinden können nicht erwarten, daß Mindereinnahmen, die durch eine unzureichende Ausschöpfung eigener Einnahmequellen entstehen, durch höhere Landeszuweisungen ausgeglichen werden. Die Aufsichtsbehörden werden ersucht, bei der Bewilligung von Landeszuweisungen dieser Frage ihre besondere Aufmerksamkeit zuzuwenden." Teilweise wird die volle oder angemessene Ausschöpfung der eigenen Einnahmemöglichkeiten der Gemeinde als Voraussetzung für die Berücksichtigung bei der Verteilung der Bedarfszuweisungen sogar in den Finanzausgleichsgesetzen normiert, vgl. z.B. § 13 Abs. 1 rhpfFAG, § 13 Abs. 1 bwFAG. Gegen die Anspannung der Steuersätze als Voraussetzung für die Zuweisung von Staatsmitteln wandte sich Popitz, Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden S. 206

2) Vgl. dazu etwa §§ 78, 80 nwGO

3) Albers a.a.O. S. 424

4) Steuerreform-Gutachten Tz. VIII/14

die Hebesätze sich an der oberen Grenze bewegen und das Gemeindesteuersystem weitgehend erstarrt ist ¹⁾.

Aus diesen Gründen haben die Gemeinden in den Ländern, die genehmigungsfreie Höchstsätze bei den Realsteuern kennen, wie z. B. in Nordrhein-Westfalen, ihren Entscheidungsspielraum bei der Bemessung der Hebesätze nach oben voll ausgenutzt und in neuerer Zeit zum Teil mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde überschritten. Andererseits sind die Realsteuerhebesätze nicht in ganz Nordrhein-Westfalen, Schleswig-Holstein, Rheinland-Pfalz und Saarland jeweils gleich. Vielmehr gibt es unterschiedliche Höchstsätze gestaffelt nach Gemeindegrößenklassen ²⁾.

In den anderen Bundesländern, die keine Höchsthebesätze kennen, findet man zwar auch Beeinflussungen des Staates auf die Gemeinden, ihr Hebesatzrecht in angemessener Höhe auszuschöpfen ³⁾, auch wird dort die Finanzlage der Gemeinden ebenso angespannt sein ⁴⁾. Trotzdem ist in den Ländern, die keine Höchstsätze eingeführt haben, die Bandbreite der Realsteuerhebesätze wesentlich größer als in den anderen Ländern, wie aus der Tabelle I zu entnehmen ist.

Es zeigt sich also, daß die Uniformität der Realsteuerhebesätze innerhalb der Gemeinden gleicher Größenklasse

1) Schmölders, Kommunale Finanzpolitik in: HKWP Bd. III S. 31 ff., 60

2) Vgl. dazu die Tabelle auf S. 114

3) Vgl. dazu etwa Nr. 23, 24 der Richtlinien der bayStaatsministerien der Finanzen und des Inneren über die staatlichen Beihilfen zu kommunalen Baumaßnahmen vom 26.6.1958 - FMBl. S. 819 - in der Fassung der Bekanntmachungen vom 21.4.1959 - FMBl. S. 519 - und vom 23.3.1967 - FMBl. S. 155, die ebenfalls für Staatshilfen eine angemessene Ausschöpfung der Steuerkraft der Gemeinden voraussetzen und dafür in einer Tabelle Mindesthebesätze, gestaffelt nach Gemeindegrößenklassen, angeben.

4) Zur finanziellen Situation der Gemeinden vgl. die Artikel "Die Städte befürchten eine neue Finanzkrise" in: FAZ vom 8.1.1971 S. 1; Lothar Bewerunge, "Den Städten wachsen die Kosten über den Kopf" in: FAZ vom 18.11.1971

in den Ländern mit festgesetzten Höchstsätzen, wie sie gerade das Beispiel NRW (Tabelle II) zeigt, eindeutig auf die Normierung der Höchstsätze zurückzuführen ist, da sich in anderen Bundesländern eine auch nur annähernd gleiche Einförmigkeit nicht feststellen läßt.

Die Unterschiede in der Höhe der Hebesätze sind nicht nur innerhalb der einzelnen Bundesländer, sondern auch zwischen den Ländern erheblich. Dies ergibt sich aus der Tabelle III über die durchschnittlichen Hebesätze in den einzelnen Ländern. Allein für die kreisfreien Städte im gesamten Bundesgebiet (ohne Stadtstaaten) betragen die Bandbreiten der Grundsteuer A 240, der Grundsteuer B 170, der Gewerbesteuer (ohne Erhebung von Lohnsummensteuer) 80, der Gewerbesteuer (mit Erhebung von Lohnsummensteuer) 80 und der Lohnsummensteuer 910 Punkte (Tabelle I).

E) Argumente für und gegen das Hebesatzrecht der Gemeinden

Die Untersuchung kam bisher zu folgendem Ergebnis:

- a) Das Hebesatzrecht der Gemeinden bei den Realsteuern ist rechtmäßig und wird durch Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG verfassungsrechtlich garantiert. Das Hebesatzrecht bei den Realsteuern könnte folglich nur im Wege einer Verfassungsänderung unter den Voraussetzungen des Art. 79 GG aufgehoben werden.
- b) Die Einführung eines Hebesatzrechts der Gemeinden für den Gemeindeanteil an der Einkommen- und Lohnsteuer gemäß Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG würde auf keine rechtlichen Bedenken stoßen, jedoch eine Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes erfordern; verfassungsrechtlich garantiert ist dieses Hebesatzrecht nicht.

Folglich steht das Hebesatzrecht sowohl bezüglich der Realsteuern als auch beim Gemeindeanteil an Einkommen- und Lohnsteuer grundsätzlich zur Disposition des Gesetzgebers, wenn auch bei den Realsteuern der verfassungsändernde Gesetzgeber bei einer eventuellen Abschaffung

tätig werden müßte. Das bedeutet, daß es grundsätzlich im Ermessen des Gesetzgebers steht, ob das Hebesatzrecht bei den Realsteuern beibehalten bzw. bei dem Gemeindeanteil an der Einkommen- und Lohnsteuer eingeführt wird.

Im Folgenden werden die Argumente für und gegen das Hebesatzrecht dargelegt werden. Als Ergebnis dieser Abwägung der Gesichtspunkte, die für und gegen das Hebesatzrecht bei den einzelnen behandelten Steuerarten sprechen, wird versucht werden, die Frage zu beantworten, ob das Hebesatzrecht der Gemeinden bei der jeweiligen Steuer im Hinblick auf seine Auswirkungen beibehalten bzw. neu eingeführt oder abgeschafft bzw. nicht eingeführt werden sollte.

I. Allgemeines

Bevor die Argumente für und gegen das Hebesatzrecht bei den einzelnen hier zu betrachtenden Steuern gegenübergestellt werden, sollen zunächst einige allgemeine Gesichtspunkte der Zweckmäßigkeit des Hebesatzrechts erörtert werden, soweit sie für alle Steuern Gültigkeit beanspruchen können.

1) Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung

Zwar sind, wie oben auf S. 86 und 183 ausgeführt wurde, eigenverantwortlich festzusetzende Steuern kein Wesensbestandteil des gemeindlichen Selbstverwaltungsrechts im Sinne von Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG. Kraftvolle Selbstverwaltung wäre auch ohne derartige Steuern möglich ¹⁾. Trotzdem darf nicht verkannt werden, daß das Recht der Gemeinden, Hebesätze eigenverantwortlich zu bestimmen, eine Stärkung des Gedankens der gemeindlichen

1) Vgl. Hettlage, Die Gemeinden in der Finanzverfassung in: AfK 1964 S. 1 ff., 12

Selbstverwaltung bedeutet ¹⁾. Die Bedeutung des Hebesatzrechts bei den Realsteuern und beim Gemeindeanteil an der Einkommensteuer erkennt man am besten, wenn man sich vor Augen führt, wie die Gemeinden ohne dieses Hebesatzrecht dastünden.

Als eigenverantwortlich festzusetzende Einnahmen blieben den Gemeinden dann nur noch die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, Beiträge und Gebühren, die Erlöse aus Vermögensverschiebungen und, mit gewissen Einschränkungen, die Einnahmen durch Kreditaufnahmen. Zum weitaus überwiegenden Teil wären die Gemeinden auf das Realsteueraufkommen in der vom Staat festgesetzten Höhe, auf den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer und auf Finanzaufweisungen angewiesen.

Ohne ein eigenes Hebesatzrecht wären demnach die Gemeinden in ihrer Selbstverwaltungstätigkeit im wesentlichen darauf beschränkt, über ihre Ausgaben eigenverantwortlich zu entscheiden. Im Rahmen der Aufstellung des Haushaltsplanes hätten die Gemeinden nur die Möglichkeit zu bestimmen, welche Aufgaben mit den zur Verfügung stehenden Mitteln durchgeführt werden könnten und in welcher Reihenfolge dies geschehen sollte. Die Finanzhoheit der Gemeinden beschränkte sich in diesem

1) Zur Bedeutung eigenverantwortlich festzusetzender Steuern für die gemeindliche Selbstverwaltung vgl. z. B. Weinberger, Die Finanzwirtschaft der Gemeinden in: DÖV 1969 S. 825 ff., 827; Albers, Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten öffentlichen Hand in: Finanzarchiv NF Bd. 19 S. 399 ff., 405; Pagenkopf, Kommunalrecht S. 73; W. Weber, Staats- und Selbstverwaltung in der Gegenwart S. 45/46; Heidorn, Finanzaufweisungen und Selbstverwaltungsgarantie Diss. S. 109; FroböB, Kommunale Steuern und Umlagen. Allgemeines in: HKWP Bd. III S. 271 ff., 300; Troeger-Gutachten Tz. 330

Falle hauptsächlich auf die Aufgaben- und Ausgabenhoheit ¹⁾. Der Nachteil dieses Systems, bei dem die Gemeinden lediglich Inhaber der Ausgabenhoheit sind, besteht darin, daß die Gemeinde bei der Aufstellung des Haushaltsplanes nicht von den erforderlichen Aufgaben und den damit verbundenen Ausgaben ausgehen kann, sondern auf den umgekehrten Weg angewiesen ist. Die Gemeindeverwaltung muß zunächst feststellen, welches Einnahmenvolumen im kommenden Haushaltsjahr zur Verfügung stehen wird; erst in zweiter Linie kann sie dann überlegen, welche Ausgaben aus den zur Verfügung stehenden Einnahmen getätigt werden sollen.

Würde den Gemeinden das Recht, die Hebesätze zu variieren, bei den Realsteuern belassen und beim Gemeindeanteil an der Einkommensteuer neu gewährt, so hätte das zur Folge, daß die Gemeinden nicht nur auf der Ausgaben-, sondern auch auf der Einnahmenseite in einem gewissen Umfang beweglich wären. Die Gemeinden besäßen dann Finanzhoheit nicht nur in der Form der Ausgabenhoheit, sondern auch in der der Einnahmenhoheit. In diesem Fall könnte die Gemeinde von den notwendigen Aufgaben und den damit verbundenen Ausgaben ausgehen und dann die erforderlichen Einnahmen an das geplante Ausgabenvolumen anpassen; sie könnte also selbständig ihre Einnahmen und Ausgaben in das von ihr für richtig gehaltene Verhältnis bringen ²⁾. Sattler bezeichnet daher diese Form gemeindlicher Finanzhoheit auch als Aufbringungsverantwortung. Nur in diesem Fall, wo die Gemeinde nicht nur im Rahmen der ihr zugewiesenen Mit-

1) vgl. zu dem Begriff der Ausgabenhoheit Sattler, Gemeindliche Finanzverfassung in: HKWP Bd. III S. 1 ff., 3, wonach Finanzhoheit im Sinne der Ausgabenhoheit bedeutet, daß die Gemeinde die zur Erfüllung ihrer Aufgaben notwendigen Finanzmittel in einer Summe zur Verfügung gestellt erhält und daß es in ihr Ermessen gestellt ist, wie sie diese Mittel im einzelnen verwenden will.

2) Sattler in: HKWP Bd. III S. 3

tel über die Ausgaben frei beschließen könne, sondern wo ihr auch die Gestaltung ihrer Einnahmen - jedenfalls zu einem gewissen Teil - zur eigenen Verantwortung überlassen sei, könne sich echte gemeindliche Initiative entfalten ¹⁾. Nach Schäfers ²⁾ gibt diese Aufbringungsverantwortung den Gemeinden die Möglichkeit zur schöpferisch gestaltenden Betätigung und führt zu einer umfassenden kommunalen Finanzverantwortung.

Zutreffend ist, daß das Hebesatzrecht den Gemeinden eine größere finanzielle Unabhängigkeit vom Staat gewährt ³⁾. Erst eine gewisse Beweglichkeit auf der Einnahmenseite gestattet es den Gemeinden, die jeweils gegebenen lokalen Besonderheiten bei der Setzung der Prioritäten zu berücksichtigen ⁴⁾. Bei festen Einnahmen der Gemeinden, z. B. in der Form von Überweisungen des Aufkommens bestimmter Steuern, müßten die Gemeinden jeweils bei besonderen Aufgaben, die sie in Angriff nehmen wollen und für die die Mittel nicht ausreichen, den Staat um entsprechende Finanzzuweisungen bitten oder die Mittel auf dem Kreditmarkte mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde beschaffen. Gibt den Gemeinden dagegen das Hebesatzrecht die Möglichkeit, über Steuererhöhungen Mehreinnahmen zu erzielen, so könnten sie eine derartige Aufgabe, die sich aus einer lokalen Besonderheit ergeben kann, ohne Hilfe des Staates lösen. Das hätte den Vorteil, daß die Entscheidung über diese Aufgabe und die damit verbundene Ausgabe allein bei der betreffenden Gemeinde läge und nicht mit dem Staat geteilt werden müßte. Allein die

1) Vgl. Sattler in: HKWP Bd. III S. 6

2) Schäfers, Die Festsetzung des Gewerbesteuer-Hebesatzes durch die Gemeinden Diss. S. 29

3) Vgl. dazu Jacob, Gehört das Recht, eigene manipulierbare Steuern zu erheben, zum Wesensbestand der gemeindlichen Selbstverwaltung? in: Kommunalpolitische Blätter 1963 S. 1076 ff., 1077

4) Vgl. dazu Popitz, Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden S. 90/91/113. Für Popitz ist sogar die Verschiedenheit der Steuersätze zwischen den Gemeinden eine selbstverständliche Voraussetzung für jede verbandsmäßige Dezentralisation der lokalen Verwaltung; a.a.O., S. 206

Gemeindeverwaltung und die Vertretungskörperschaft der Gemeinde hätten zu entscheiden, ob die betreffende Investition erforderlich ist und ob deshalb die Steuerzahler der Gemeinde höher belastet werden sollten. Dadurch würde diese Entscheidung sachgerechter, als wenn sie letztlich von staatlichen Stellen zu treffen wäre, da die Gemeindeorgane die örtlichen Bedürfnisse besser kennen ¹⁾. Streitigkeiten zwischen Gemeinde und Staat über die Dringlichkeit eines Investitionsvorhabens sind jedoch kaum zu umgehen, wenn die Gemeinden auf die Hilfe des Staates angewiesen sind, da die Nutzenbewertung einer Investition immer subjektiv und damit politisch sein wird ²⁾.

Die größere Unabhängigkeit vom Staat, die das Hebesatzrecht den Gemeinden gibt, würde sich auch darin manifestieren, daß das Hebesatzrecht den Gemeinden selbständige längerfristige Planungen ermöglichen würde ³⁾. Führt eine Gemeinde z. B. eine Investition durch, die sich über mehrere Jahre erstreckt, so könnte sie unerwartete spätere Preissteigerungen eventuell durch Steuererhöhungen ausgleichen; dies wäre jedoch volkswirtschaftlich wenig sinnvoll, da die Erhöhung der Gemeindesteuern zu weiteren Preissteigerungen führen könnte. Ohne das Hebesatzrecht wären die Gemeinden in einem solchen Fall auf Kredite bzw. höhere Finanzzuweisungen des Staates angewiesen. Besitzen die Vertretungskörperschaften der Gemeinden demgegenüber durch die Gewährung des Hebesatzrechts ein Entscheidungsrecht über Art und Höhe der Einnahmen, so hätte die Finanzwirtschaft der Gemeinden eine sichere Grundlage ⁴⁾. Die Vertretungskörperschaften könnten über Jahre hinweg einigermaßen zuverlässig abschätzen, welche Einnahmen sie sich aus ihren Einnahmequellen verschaffen können; sie wären nicht darauf verwiesen abzuwarten, welche Mittel ihnen durch den

1) Steuerreform-Gutachten Tz. VIII/5

2) Bickel, Finanzwirtschaftliche Beziehungen zwischen öffentlichen Körperschaften - Der Finanzausgleich in: HFW Bd. II S. 730 ff., 738

3) Sattler in: HKWP Bd. III S. 6; Troeger-Gutachten Tz. 331

4) Troeger-Gutachten Tz. 331

staatlichen Finanzausgleich zugeteilt werden ¹⁾).

Auf Grund dieses Maßes an Unabhängigkeit vom Staat, das das Hebesatzrecht den Gemeinden gewährt, kommen einige Autoren zu dem Schluß, zwischen finanzieller Eigenverantwortung und substanzhafter Selbstverwaltung bestehe ein untrennbarer Zusammenhang, echte Selbstverwaltung sei ohne eigenverantwortliche Verfügung über Erschließung und Verteilung der Finanzmittel ²⁾, ohne die Verantwortung für die Aufbringung der erforderlichen Mittel ³⁾ nicht denkbar ⁴⁾. Diese Meinung überschätzt die Bedeutung der Aufbringungsverantwortung oder Einnahmenhoheit der Gemeinden und damit vor allem ihres Hebesatzrechts. Es darf nicht übersehen werden, daß auch dann, wenn die Gemeinden kein Hebesatzrecht besäßen, vielmehr auf die Ausgabenhoheit beschränkt wären, Gemeindeverwaltung und Vertretungskörperschaften der Gemeinden grundsätzlich noch frei sowohl über das Ob und über das Wie der zu bewältigenden Aufgaben und Ausgaben entscheiden könnten ⁵⁾. Dabei wären die Gemeinden nur an den Rahmen ihrer finanziellen Möglichkeiten gebunden, den sie auch mit Hilfe des Hebesatzrechts nicht grenzenlos ausweiten können. Einmal sind sie an die Vorschriften über den Genehmigungsvorbehalt, die Höchstgrenzen und die Koppelungsvorschriften gebunden, soweit das betreffende Bundesland derartige

1) Troeger-Gutachten a.a.O.

2) W. Weber, Staats- und Selbstverwaltung in der Gegenwart S. 45/46, der als Crux der kommunalen Selbstverwaltung den Verlust des finanziellen Fundaments bezeichnet. Ähnlich Pagenkopf, Kommunalrecht S. 73, der in diesem Zusammenhang von einer unlösbaren Wechselbeziehung spricht.

3) Augustin, Kommunalen Finanzausgleich und Selbstverwaltung in: DÖV 1952 S. 425 ff., 425

4) vgl. dazu auch die bereits oben zitierte Meinung von Popitz, Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden S. 206, wonach die Verschiedenheit der Steuersätze zwischen den Gemeinden eine selbstverständliche Voraussetzung jeder verbandsmäßigen Dezentralisation der lokalen Verwaltung sei.

5) vgl. dazu auch Troeger-Gutachten Tz. 330 und die Ausführungen oben auf S. 84, 85

Vorschriften erlassen hat. Zum anderen bildet die steuerliche Leistungskraft der örtlichen Steuerpflichtigen eine vorgegebene Grenze für die Höhe der Hebesätze. Die Entscheidungsfreiheit über Art und Höhe der Einnahmen, wie sie die Einräumung des Hebesatzrechts gewährt, kann daher nicht als Voraussetzung des Funktionierens kommunaler Selbstverwaltung angesehen werden. Unbestreitbar stellt die Gewährung des Hebesatzrechts jedoch für die Gemeinden eine Stärkung des Selbstverwaltungsgedankens dar, wie dies vor allem im Troeger-Gutachten betont wird ¹⁾.

In den Bundesländern Nordrhein-Westfalen, Schleswig-Holstein, Rheinland-Pfalz und Saarland, die Höchstsätze für die Realsteuerhebesätze festgesetzt haben, erscheint es jedoch mehr als zweifelhaft, ob diese Idealvorstellung von kommunaler Steuerhoheit und Selbstverwaltung der Wirklichkeit entspricht, zumindest was die Realsteuern angeht. Wie aus den Ausführungen im Abschnitt D hervorgeht, haben die Realsteuerhebesätze in diesen Ländern die dort vorgesehenen Höchstgrenzen im wesentlichen erreicht und sind dort weitgehend erstarrt. Die Vertretungskörperschaften der Gemeinden haben den ihnen eingeräumten Entscheidungsspielraum für die Höhe der Realsteuern nach oben voll ausgeschöpft. Da bei der Finanznot der Gemeinden im gesamten Bundesgebiet an eine Senkung der Hebesätze kaum zu denken sein dürfte, können zumindest die Gemeinden in diesen vier Bundesländern auf nicht absehbare Zeit von ihrem Recht, die Realsteuerbelastung

1) Troeger-Gutachten Tz. 330: "Es ist aber für die Selbstverwaltung die weit vollkommenere Lösung" (gegenüber der Ausstattung der Gemeinden nur mit der Ausgabenhoheit), "wenn der Ausgabenhoheit ein ausreichendes Maß selbständiger Entscheidung über die Erhebung der Einnahmen nach Art und Höhe zur Seite steht." Tz. 331: "Ein derartiges Entscheidungsrecht entspricht dem Gedanken der Selbstverwaltung am besten." Vgl. auch Albers, Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten öffentlichen Hand in: Finanzarchiv NF Bd. 19 S. 405, wonach eigenverantwortliches Handeln auf der Einnahmen- und Ausgabenseite der Stärkung der Selbstverwaltung diene. Ebenso Giere, Gemeindefinanzen (II) Empirischer Überblick in: HSW Bd. IV S. 308 ff., 309

ohne Ausnahmegenehmigung der Aufsichtsbehörde zu ändern, keinen Gebrauch machen. Die Folge davon ist, daß die Realsteuersätze bei den Etatberatungen in den meisten Gemeinden dieser Länder überhaupt nicht mehr zur Debatte stehen, sieht man von der Einführung der Lohnsummensteuer und von dem Sonderfall ab, daß sich eine Gemeinde bemüht, von der Aufsichtsbehörde die Genehmigung für eine Überschreitung der Höchstsätze zu erhalten ¹⁾. Diese Gemeinden sind tatsächlich in ähnlicher Lage, als wären die Realsteuerhebesätze vom Staat festgelegt, wenn sie auch rechtlich die Möglichkeit zur Variierung dieser Sätze besitzen. An eine selbstverantwortliche Anpassung der Steuerquellen an den Ausgabenbedarf zum Ausgleich des Haushalts unabhängig von staatlichem Dirigismus mit den oben geschilderten weiteren Vorteilen ist hier in der Praxis nicht zu denken. Vor eigenverantwortlicher Entscheidungsfreiheit auf dem Gebiet des Steuerwesens kann man in diesen Fällen daher kaum noch sprechen ²⁾. Vielmehr muß festgestellt werden, daß die faktische Steuerhoheit der Gemeinden weit hinter der rechtlich normierten zurückbleibt ³⁾. Sind die Realsteuerhebesätze an normierten Höchstgrenzen erstarrt, so kann sich der oben geschilderte Vorteil der Hebesatzkompetenz, die Stärkung des Gedankens kraftvoller kommunaler Selbstverwaltung, nicht entfalten.

Ähnliches muß auch für das Hebesatzrecht beim Gemeindeanteil an der Einkommensteuer gelten, falls es zur Einführung dieses Rechts käme. Da anzunehmen ist, daß

-
- 1) Vgl. dazu etwa den Hebesatz von Bottrop für die Lohnsummensteuer vom Jahre 1970, der mit 1000 v.H. über dem Höchstsatz von 960 v.H. liegt; siehe dazu Tabellen auf S.114, 186
 - 2) Institut FSt., Das Besteuerungsrecht der Gemeinden Brief 118 S. 64
 - 3) Albers in: Finanzarchiv NF Bd. 19 S. 399 ff., 424. Diese Gefahr wurde schon von Popitz für das Zuschlagsystem erkannt; vgl. Popitz, Finanzausgleich in: HStW 4. Aufl. Bd. III S. 1017 ff., 1024

auch hier für die Hebesätze Höchstbeträge vorgeschrieben würden ¹⁾, steht zu befürchten, daß sich auch hier die Hebesätze sofort an der Höchstgrenze einpendeln würden, die Gemeinden von ihrem selbstverantwortlichen Recht der Hebesatzgestaltung folglich nur einmal, bei der Erstfestsetzung, Gebrauch machen würden.

2) Erzieherische Wirkung des gemeindlichen Hebesatzrechts

Als weiteres Argument für die Beibehaltung bzw. Einführung des Hebesatzrechts der Gemeinden wird geltend gemacht, der eigenverantwortlichen Beschlußfassung über die Gemeindesteuern komme eine besondere erzieherische und integrierende Bedeutung zu ²⁾. Durch die Ausstattung der Gemeinden mit eigenen Steuerquellen soll dafür gesorgt werden, daß sich der Bürger intensiver als sonst für die kommunalpolitischen Belange interessiert ³⁾, wobei dieses Ziel am ehesten erreicht werden könne, wenn den Gemeinden das Recht eingeräumt wird, die Höhe der Steuerbelastung zu variieren ⁴⁾.

1) Das Troeger-Gutachten Tz. 420 sieht eine Höchstgrenze von 120 v.H. bei einem allerdings anderen Bemessungsmaßstab für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer vor.

2) Klein, Die Stellung der Gemeinden im Grundgesetz und in der Finanzverfassung der Bundesrepublik in: Gemeindliches Finanz- und Prüfungswesen, Schriftenreihe der Verwaltungsakademie Ostwestfalen-Lippe Bd. 4 S. I/13; ders., Die Realsteuergarantie der Gemeinden im Grundgesetz in: Beiträge zum gemeindlichen Finanz- und Prüfungswesen, Schriftenreihe der Verwaltungsakademie Ostwestfalen-Lippe Bd. 5 S. I/15; Sattler, Gemeindliche Finanzverfassung in: HKWP Bd. III S. 1 ff., 10

3) Sattler in: HKWP Bd. III S. 7

4) vgl. zu dem Zusammenhang zwischen der Ausstattung der Gemeinden mit eigenen Steuerquellen mit beweglichen Hebesätzen, damit einer unabhängigen Finanzgebarung und der Bereitschaft der Bürger zu steter Mitarbeit an den kommunalen Angelegenheiten: Jacob, Gehört das Recht, eigene manipulierbare Steuern zu erheben, zum Wesensbestand der gemeindlichen Selbstverwaltung? in: Kommunalpolitische Blätter 1963 S. 1076 ff., 1077

Dem kommunalpolitischen Interesse der Gemeindebürger wird allgemein ein hoher Eigenwert zugesprochen ¹⁾. Ursache dafür ist, daß die Bedeutung der gemeindlichen Selbstverwaltung auch in ihrer staatspolitischen Funktion gesehen wird, die in der örtlichen Gemeinschaft lebenden Kräfte des Volkes zur eigenverantwortlichen Erfüllung öffentlicher Aufgaben in ihrem Bereich wirksam werden zu lassen ²⁾. Diesen Platz können die Gemeinden aber nur ausfüllen, wenn sich ihre Einwohner als mitverantwortliche Bürger fühlen ³⁾, wenn es also gelingt, die Bürger der Gemeinden für kommunalpolitische Belange zu interessieren und zur aktiven Mitarbeit zu bewegen.

Dabei schwingt der Gedanke mit, daß die Gemeinden als kleine Gebietskörperschaften besonders geeignet seien, das Interesse an öffentlichen Angelegenheiten zu fördern ⁴⁾, da auf Gemeindeebene die anstehenden Probleme am besten überschaubar und daher leicht verständlich seien. Auf der Gemeindeebene sei daher die unmittelbare Verbindung zwischen Bürger und Staat am leichtesten herzustellen und selbstverantwortliches Handeln zu erwarten ⁵⁾, da sich in den Gemeinden am ehesten ein Gefühl des Aufeinander-Angewiesenseins, das Fundament jeder freiheitlichen Demokratie, entwickeln könne ⁶⁾. Es wird jedoch erwartet, daß sich das Interesse der Bürger auf Dauer gesehen nicht auf die Kommunalpolitik beschränkt. Vielmehr soll das kommunalpolitische Engagement nur Durchgangsstadium für allgemeines staatspolitisches Interesse sein; das einmal geweck-

1) Timm, Gemeindefinanzen (I) Theorie in: HSW Bd. IV S. 299 ff., 303

2) Begründung der Bundesregierung zum Finanzreformgesetz - Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 179

3) Begründung der Bundesregierung a.a.O.

4) Timm in: HSW Bd. IV S. 303

5) Albers, Finanzausgleich (III) Deutschland in: HSW Bd. III S. 553 ff., 554

6) Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 730 ff., 737

te Verantwortungsbewußtsein soll sich auch auf die politischen Geschehnisse in Bund und Ländern ausdehnen ¹⁾. Die Aktivierung des kommunalpolitischen Interesses soll also als Fundament für eine sichere Verankerung des demokratischen Lebens dienen ²⁾.

Wie die geringe Teilnahme der Bevölkerung an den Gemeinderatssitzungen und das Desinteresse an den ausgelegten Haushaltsplanentwürfen der Gemeinden zeigen ³⁾, sei es bisher nicht in dem gewünschten Umfang gelungen, das bürgerschaftliche Interesse für die Belange der Gemeinde zu wecken. Abhilfe soll das Hebesatzrecht der Gemeinden schaffen, wobei besonders an das noch einzuführende Hebesatzrecht beim Anteil der Gemeinden an der Einkommensteuer gedacht wird, da davon breite Schichten der Bevölkerung betroffen wären ⁴⁾. Grundsätzlich müßte diese Überlegung für das Hebesatzrecht aber auch bei den Realsteuern gelten, daß durch die Möglichkeit der Varrisierung der Hebesätze das Interesse der Steuerzahler an der Kommunalpolitik geweckt werden könnte.

Diese Vorstellung geht dahin, daß bei einem eigenen Entscheidungsrecht der Vertretungskörperschaften der Gemeinden über die Höhe der Steuerbelastung die Steuerzahler sich dafür interessieren, warum sie gerade in dieser Höhe belastet werden, was mit dem Geld finanziert wird und warum diese Investition vorgenommen wird. Dadurch, daß man die Steuerzahler gerade in einer bestimmten Höhe belastet, hofft man also, ihr Interesse für die gesamte Haushaltspolitik der Gemeinden zu wecken, die ja das Kernstück jeder Kommunalpolitik bildet. Ein gewisses

1) Begründung der Bundesregierung zum Finanzreformgesetz a.a.O. Tz. 179

2) Albers in: HSW Bd. III S. 554

3) vgl. dazu Schmölders, Finanz- und Steuerpsychologie S. 24, 204

4) Neumark, Probleme und Aspekte einer Finanzreform in: Die Finanzreform und die Gemeinden S. VII ff., XI

Solidaritätsgefühl zwischen den Gemeindewohnern soll darüberhinaus zu einer besseren Integration ins Gemeindeleben führen. Die Leistungen der Gemeinden durch ihre Organe mit den Mitteln der Abgabepflichtigen soll ihre Angehörigen mit dem Bewußtsein erfüllen, durch Selbstverwaltung ihrer eigenen Angelegenheiten dem gemeinen Besten zu dienen; sie sollen sich politisch mündig fühlen ¹⁾.

Als Folge des Hebesatzrechts und des damit geweckten kommunalpolitischen Interesses der betroffenen Steuerzahler hofft man weiter, die Gemeindeverwaltungen und die Vertretungskörperschaften der Gemeinden zu wirtschaftlicher und sparsamer Haushaltsführung anzuhalten ²⁾. Ausgegangen wird dabei von der Tatsache, daß Individuen und Institutionen ihre Entscheidungen umso sorgfältiger treffen, je mehr sie selbst Erfolg oder Mißerfolg ihrer Maßnahmen spüren ³⁾. Auf die Gemeindefinanzwirtschaft übertragen bedeutet das, daß von der Art, wie die öffentlichen Einnahmen bezogen werden, ob sie selbst erschlossen werden müssen oder kraft fremder Willensbetätigung anfallen, in starkem Maße abhängt, in welchem Geist die Mittel verwaltet, mit welchem Wirtschaftlichkeitsgrad sie verwendet werden ⁴⁾. Nach dieser Meinung ist bei eigenverantwortlich

1) Becker, Die Selbstverwaltung als verfassungsrechtliche Grundlage der kommunalen Ordnung in Bund und Ländern in: HKWP Bd. I S. 113 ff., 122

2) Timm, Gemeindefinanzen (I) Theorie in: HSW Bd. IV S. 299; Popitz, Der Finanzausgleich in: HFW 1. Aufl. Bd. II S. 338 ff., 361; Begründung zum Finanzverfassungsgesetz Btgs.-Drucks. II/480 Tz. 83 weisen auf den Zusammenhang zwischen beweglichen Gemeindesteuern und dem daraus folgenden psychologischen Druck auf die Gemeinden zu sparsamer Haushaltsführung hin.

3) Timm a.a.O.

4) Begründung zum Finanzverfassungsgesetz Btgs.-Drucks. II/480 Tz. 83

festzusetzenden beweglichen Gemeindesteuern der Hang der Gemeinden zu sorgfältiger und sparsamer Bewirtschaftung dieser Mittel am stärksten entwickelt, also dann, wenn die finanzpolitische Autonomie der Gemeinden sich sowohl auf die Ausgaben als auch auf die Einnahmen erstreckt ¹⁾. Das wird darauf zurückgeführt, daß dann die Finanzgebarung der Gemeinde für die Steuerzahler unmittelbar spürbar wird und daß die Gemeindeverwaltung sie auch steuerpolitisch vertreten muß ²⁾. Das gestiegene kommunalpolitische Interesse der Steuerzahler, das man sich von beweglichen Steuern verspricht, soll sich in politischem Druck dieser Steuerzahler bzw. ihrer Verbände auf den Rat und seine Fraktionen bemerkbar machen und Rat und Verwaltung damit zu sparsamer Wirtschaftsführung anhalten. In den Organen der politischen Willensbildung sollen die Kräfte mobilisiert werden, die auf äußerste Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit in der Haushaltsführung hinwirken und bei steuerlicher Überlastung auf Einschränkung der Ausgaben drängen ³⁾.

Dieser Idealfall kommunaler Eigenständigkeit in der Finanzgebarung soll ferner zu einer Art gesunden Wettbewerbs unter den Gemeinden führen ⁴⁾, durch sparsame Haushaltsführung mit möglichst geringen Steuersätzen ein Höchstmaß an erforderlichen Aufgaben durchzuführen. Umgekehrt nehme das Bestreben, die Finanzquellen so gut wie möglich auszuschöpfen, ab, wenn die Gemeinden ihre Mittel im Überweisungssystem vom Staat erhielten ⁵⁾. In diesem Falle trete an die Stelle des Strebens nach Sparsamkeit eine "Subventionsjagd", die

1) Timm a.a.O.; Sattler, Gemeindliche Finanzverfassung in: HKWP Bd. III S. 1 ff., 7; Gutachten der Steuerreformkommission Tz. VIII/5

2) Begründung zum Finanzverfassungsgesetz a.a.O.

3) Begründung zum Finanzverfassungsgesetz a.a.O.

4) Timm in: HSW Bd. IV S. 299

5) Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 730 ff., 747

darauf ausgerichtet sei, möglichst hohe staatliche Beträge zu erhalten ¹⁾.

Schließlich läßt sich im Rahmen des Überblicks über die erzieherischen Aufgaben gemeindlicher Finanz- und Steuerhoheit für das Prinzip gemeindlicher Hebesätze noch anführen, daß die Vertretungskörperschaften der Gemeinden das große Reservoir für den Nachwuchs an politischen Führungskräften auch für Bund und Länder darstellen. Dieser Funktion als politische Schule der Demokratie könnten die Gemeinden nur nachkommen, wenn die gemeindliche Selbstverwaltung ein getreuliches Abbild der parlamentarischen Staatsführung darstelle. Dafür sei auch ein voll entwickeltes Budgetrecht der Gemeinden erforderlich, d. h. auch das parlamentarische Steuerbewilligungsrecht, damit sich das Spannungsverhältnis zwischen einem möglichst hohen Niveau der öffentlichen Leistungen und einer möglichst niedrigen Steuerbelastung entfalten könne ²⁾.

Ob diese hier geschilderten erzieherischen Wirkungen gemeindlicher Steuerhoheit in diesem Ausmaß durch das Prinzip beweglicher Hebesätze eintreten werden, erscheint in einigen Punkten fraglich. Zunächst gehen die oben dargelegten Erwägungen davon aus, daß die Gemeindesteuern ein gewisses Maß an Beweglichkeit besitzen, daß also die Vertretungskörperschaften einen Entscheidungsspielraum ausnutzen können. Wie auf Seite 188 ff. dargestellt, sind die Realsteuerhebesätze zumindest in den Ländern mit vorgeschriebenen Höchstsätzen weitgehend erstarrt, da die Gemeinden sich durch den Druck der Verhältnisse zur Anwendung der Höchstsätze gezwungen sehen. Das wird bei Einführung des Hebesatzrechts für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer, falls es dazu kommen

1) Bickel a.a.O.

2) Memorandum des Bundesfinanzministeriums zur Gemeindeeinkommensteuer vom 25.2.1967 S. 2, 3

wird, nicht anders sein. Sind bereits die Höchstsätze festgesetzt und ändert sich über Jahre oder Jahrzehnte die Steuerbelastung nicht, so wird das kommunalpolitische Interesse der Steuerzahler und der Öffentlichkeit an der Haushaltsführung der Gemeinden erlahmen; das Hebesatzrecht der Gemeinden kann dann die oben geschilderten erzieherischen Funktionen nicht wahrnehmen.

Aber auch wenn den Gemeinden noch ein Entscheidungsspielraum bei der Hebesatzgestaltung verbleibt, ist fraglich, ob sich dadurch kommunalpolitisches Interesse wecken läßt ¹⁾. An Hand einer Umfrage kommt Rexhausen ²⁾ zu dem Ergebnis, daß der "steuerlichen" Einstellung zur Gemeinde keineswegs ein aktives Interesse an kommunalen Angelegenheiten entsprechen müsse ³⁾.

Weiter ist zweifelhaft, ob nur über bewegliche Gemeindesteuern die Gemeinden zur Sparsamkeit angehalten werden können. Wenn die Höhe der Einnahmen der Gemeinden nach objektiven Kriterien festgesetzt werden, die von der Höhe der Ausgaben unabhängig sind, haben die Gemeinden ein Interesse daran, diesen Betrag so sparsam wie möglich auszugeben, damit der größtmögliche Nutzeffekt erreicht wird ⁴⁾. Auch in

-
- 1) Patzig, Der kommunale Finanzausgleich in: Verwaltungsgesetze des Bundes und der Länder, Ergänzungsband II Teil A II E; Görg, Geschichtliche Entwicklung und gegenwärtige Problematik des kommunalen Finanzsystems in: Kommunale Finanzen, Schriftenreihe der Hochschule Speyer Heft 8 S. 7 ff., 14
 - 2) Rexhausen, Die Finanzpublizität der Länder und Gemeinden in: Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, herausgegeben von Prof. Dr. Schmölders NF Heft 28 1963 S. 60
 - 3) 59 v.H. der Befragten würden ihre Steuer am liebsten der Gemeinde zahlen, zugleich sind aber 56 v.H. der Befragten an den Ergebnissen der Gemeinderatssitzungen nicht interessiert a.a.O. S.60,55
 - 4) Albers, Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten öffentlichen Hand in: Finanzarchiv NF Bd. 19 S. 399 ff., 405

diesem Fall kann der mündige Gemeindebürger Vergleiche mit den Leistungen anderer Gemeinden anstellen, so daß die Gemeindeverwaltung und der Gemeinderat, die ja beide mehr oder weniger von Wahlen abhängig sind, sich zu Sparsamkeit aufgerufen fühlen müssen. Im übrigen werden die Gemeinden schon durch die Gemeindeordnungen zur sparsamen und wirtschaftlichen Verwendung ihrer Mittel angehalten ¹⁾.

Trotz dieser kritischen Einwände soll die erzieherische Wirkung beweglicher Gemeindesteuern und damit des Hebesatzrechts der Gemeinden nicht geleast werden, wenn die Gemeinden infolge ihrer Finanzlage nicht zur Anwendung der Höchstsätze gezwungen sind und ihnen ein gewisser ausreichender Entscheidungsspielraum bleibt. Dann kann das Hebesatzrecht ein Mittel unter mehreren Möglichkeiten sein, kommunalpolitisches Interesse zu wecken und die Gemeinden zu sparsamer und wirtschaftlicher Haushaltsführung aufzurufen.

3) Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit, insbesondere der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse

Während die in den vorigen beiden Abschnitten behandelten Argumente, die Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung und die erzieherische Wirkung beweglicher Gemeindesteuern, eher für das gemeindliche Hebesatzrecht mit möglichst großer Bandbreite sprechen, soll nun das wichtigste Gegenargument erörtert werden. Es ist dies die sozialstaatliche Forderung nach Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit, insbesondere der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse (Art. 20 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 72 Abs. 2 Ziff. 3 und Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Ziff. 2 GG). Im Widerspruch zu diesem verfassungsrechtlichen Postulat steht das Recht der Gemeinden, eigenverantwortlich

1) vgl. hierzu z. B. §§ 87 Abs. 3, 92 Abs. 1 Satz 2 nWGO und entsprechende Vorschriften der nWGemHVO vom 26.1.1954

die Hebesätze für Gemeindesteuern festzusetzen ¹⁾. Wie dieser Konflikt verfassungsrechtlich zu lösen ist, wurde bereits oben auf Seiten 58 ff., 181, 182 dargelegt. Das Ergebnis dieser rechtlichen Untersuchung war, daß das Hebesatzrecht der Gemeinden nicht wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der Rechts- und Wirtschaftseinheit, insbesondere einheitlicher Lebensverhältnisse, verfassungswidrig ist. In diesem Abschnitt soll nun geprüft werden, welche finanzwirtschaftlichen Folgerungen sich aus dem Recht der Gemeinden ergeben, selbständig Hebesätze für Gemeindesteuern festzusetzen, insbesondere welche finanzwirtschaftlichen Auswirkungen dieses Recht auf die angestrebte Rechts- und Wirtschaftseinheit, die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse, im Bundesgebiet hat.

Zunächst ist festzustellen, daß jede Beeinträchtigung der Rechts- und Wirtschaftseinheit sowie der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse und insoweit das gemeindliche Hebesatzrecht der öffentlichen Meinung widerspricht. Der Gedanke der Angleichung der öffentlichen Leistungen und der öffentlichen Lasten bildet heute einen wesentlichen Bestandteil der staatspolitischen Vorstellungen, so daß große Unterschiede in der sozialen, kulturellen und wirtschaftlichen Betreuung nicht mehr widerspruchslös hingenommen werden ²⁾. Ein gleichmäßiger Verwaltungsstandard und eine gleichmäßige Steuerbelastung sind bei Aufrechterhaltung aller strukturbedingten

1) Vgl. dazu S. 58, 181

2) Pagenkopf, Die Finanz- und Steuerpolitik in der 5. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages in: DÖV 1970 S. 299 ff., 301; ders., Finanzreform und Gemeindesteuersystem in: Die Aussprache 1970 S. 34; Institut FSt., Die große Finanzreform Heft 80 S. 63; Hettlage, Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung in: VVDStRL Heft 14 S. 2 ff., 18; ders., Wirtschaftsstruktur und Finanzkraft in den Landkreisen in: Der Landkreis 1959 S. 329 ff., 330

und historisch gewachsenen Eigenheiten zum Idealbild des deutschen Bundesstaates geworden, sowohl was die Ebene der Länder angeht als auch auf der der Gemeinden ¹⁾.

Die Ursachen für diese Entwicklung der öffentlichen Meinung sind in der Bildung der Massengesellschaft zu suchen, die durch eine immer weiter zunehmende Gleichförmigkeit der Lebensansprüche gekennzeichnet ist ²⁾. Ungleichmäßige öffentliche Leistungen und unterschiedliche Steuerbelastung zwischen den einzelnen Teilen eines und desselben Landes werden nur in primitiven Verhältnissen mit sehr geringer öffentlicher Tätigkeit und allgemein niedriger Steuerbelastung oder da, wo der Zusammenhang zwischen den einzelnen Teilen eines Landes noch sehr lose ist, unberücksichtigt bleiben können ³⁾. Wann dieser Zustand in Deutschland überwunden war, läßt sich nur schwer mit einem Datum angeben. Nach Popitz ⁴⁾ ist die deutsche Wirtschaft infolge der Gleichheit der Bedingungen für die wirtschaftliche Betätigung, die sich auf der Freiheit des Verkehrs, der rechtlichen Gleichheit im Inneren sowie der handels- und zollpolitischen Geschlossenheit nach außen gründet, im Grunde bereits seit Gründung des Zollvereins (1834) eine Einheit. Dieses Datum mag zwar für die Bildung der rechtlichen Einheit der deutschen Wirtschaft stimmen, aber für die tatsächliche Bildung einheitlicher wirtschaftlicher Verhältnisse scheint es zu früh angesetzt. Dazu ist nämlich unter anderem erforderlich, daß die Vervollkommenung der Verkehrsmittel und des Nachrichtenwesens

1) Pagenkopf in: DÖV 1970 S. 301

2) Haller, Wandlungen in den Problemen föderativer Staatswirtschaften in: Finanzarchiv NF Bd. 27 S. 249 ff., 267

3) Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 730 ff., 735

4) Popitz, Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden S. 4

die Distanzen zwischen den einzelnen Teilen eines Landes verringert ¹⁾. Erst mit der dadurch erreichten engen Fühlung unter den Bürgern und der zunehmenden örtlichen Mobilität ist die ökonomische Integration gewachsen und damit auch der Grad der Gemeinsamkeit der lokalen Vorstellungen vom wünschenswerten Standard der Kollektivleistungen ²⁾ und, eng damit verbunden, der kollektiven Lasten. Diese Forderung nach Schaffung und Wahrung einheitlicher Wirtschafts- und Lebensbedingungen hat in den letzten Jahren noch einmal durch die wirtschaftliche Integration Europas und der damit verbundenen weitgehenden Freizügigkeit der Wahl des Arbeitsplatzes und des wirtschaftlichen Standortes Auftrieb erhalten.

Die weitgehende Verankerung der Forderung nach einheitlichen Lebensverhältnissen in der öffentlichen Meinung führt dazu, daß sich die Steuerpflichtigen in Gemeinden mit höherer Steuerbelastung als anderswo überbelastet fühlen. Eine Überbelastung der Steuerpflichtigen ist nämlich nicht nur dann gegeben, wenn der psychologische Brechpunkt (psychological breaking point) überschritten ist ³⁾, sondern sie kann auch dann eintreten, wenn der Grundsatz der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse durch ungleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen verletzt ist ⁴⁾. Eine wichtige Komponente des Belastungsgefühls ist nämlich die Empfindung, womöglich im Vergleich mit anderen ungerecht behandelt zu werden ⁵⁾. Gerade dieses Gefühl der

1) Bickel a.a.O. S. 741

2) Timm, Gemeindefinanzen (I) Theorie in: HSW Bd. IV S. 299 ff., 301

3) Institut FSt., Das Besteuerungsrecht der Gemeinden, Brief 118 S. 59. Der psychologische Brechpunkt ist eine bestimmte Obergrenze der Besteuerung, bei dessen Überschreiten die Auswirkungen auf die Verhaltensweise des Belasteten den Wert einer Steuererhöhung illusorisch erscheinen lassen, da die private Initiative gelähmt und Steuerunehrlichkeit hervorgerufen wird, a.a.O. S. 58

4) Institut FSt. a.a.O. S. 59

5) Schmölders, Finanz- und Steuerpsychologie S. 73

ungerechten Behandlung werden aber die Steuerpflichtigen spüren, die nur aus Gründen der geografischen Lage des Steuergegenstandes sich höherer Steuerbelastung ausgesetzt sehen als andere vergleichbare Steuererschuldner. Ob dieses Gefühl der betroffenen Steuerpflichtigen dadurch gemildert oder gar kompensiert werden kann, daß sie ihre höhere Steuerbelastung als Opfer für eine Stärkung des Gedankens kommunaler Selbstverwaltung ansehen, ist mehr als zweifelhaft. Es liegt vielmehr näher anzunehmen, daß die durch das Hebesatzrecht der Gemeinden Benachteiligten ihre Unlustgefühle auf Gemeinde und Staat projizieren. Wie Schmölders an Hand einer Umfrage festgestellt hat, bestehen zwischen Staatsbewußtsein, Steuermentalität, Belastungsgefühl und Steuermoral unmittelbare Zusammenhänge ¹⁾ im Sinne von Wechselwirkungen: die Erfahrungen, die der Steuerpflichtige mit der Steuer macht, gehen in seine Einstellung zum Staat ein, seine Erfahrungen mit dem Staat beeinflussen aber wiederum seine Steuermentalität und seine Steuermoral ²⁾. Es besteht demnach die Gefahr, daß der durch das Hebesatzrecht vergleichbar höher Belastete seinen Ärger auf die betreffende Gemeinde, aber auch auf das gesamte System der Gemeindeselbstverwaltung überträgt. In diesem Fall wäre jedoch der mit der Gewährung des Hebesatzrechts an die Gemeinden verfolgte Zweck, kommunalpolitisches Interesse zu wecken, in sein Gegenteil verkehrt. Die Gleichgültigkeit gegenüber der Gemeinde würde nicht in eine positivere Einstellung umschlagen, sondern in Unlust und Ärger. Weiter würde von dem Betroffenen der Staat als der für das Steuerwesen dank seiner Gesetzgebungszuständigkeit Hauptverantwortliche mit der vermeintlich ungerechten unterschiedlichen Steuerbelastung identifiziert, so daß das Hebesatzrecht der Gemeinden eine unter vielen Ursachen für ein Ansteigen der viel beklagten Staatsverdrossenheit sein könnte.

1) Schmölders, Finanz- und Steuerpsychologie S. 89

2) Schmölders a.a.O. S. 87

Wie bereits angedeutet, besteht auch eine Wechselwirkung zwischen dem Gefühl ungerechter Steuerbelastung und der Steuermentalität und Steuermoral. Es besteht daher die Gefahr, daß eine örtlich unterschiedliche Steuerbelastung, wie sie sich aus eigenverantwortlich festgesetzten Gemeindesteuern ergibt, Anlaß zu aktivem Steuerwiderstand geben wird ¹⁾. Zu denken ist hier besonders an eine der Hauptformen des aktiven Steuerwiderstandes, der Steuervermeidung, der Vermeidung des steuerpolitischen Tatbestandes dadurch, daß der Steuerstandort verlagert wird ²⁾.

Eigenverantwortlich festgesetzte Gemeindesteuern könnten daher zur Folge haben, daß beispielsweise Gewerbebetriebe von Gemeinden mit hoher Gewerbesteuer- und auch Grundsteuerbelastung in andere Gemeinden ihren Standort verlagern ³⁾. Sollte das gemeindliche Hebesatzrecht bei der Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer gemäß Art. 106 Abs. 5 GG eingeführt werden, so bestünde entsprechend die Gefahr, daß die Steuerpflichtigen in Gemeinden mit hohem Einkommensteuereinzuschlag in andere Gemeinden ihren Wohnsitz verlagern ⁴⁾.

Derartige Steuervermeidungsversuche, die in einer Verlagerung des Steuerstandortes bestehen, sind jedoch in mehrfacher Hinsicht schädlich und unerwünscht. Einmal ist in jedem Steuervermeidungsversuch ein Schaden für den Steuergläubiger selbst zu sehen. Hauptfunk-

1) Unter aktivem Steuerwiderstand ist die Tendenz des wirtschaftlichen Verkehrs zu verstehen, der Steuer auszuweichen, sowie alle an diese Tendenz sich anknüpfenden Vorgänge, so Gerloff, Steuerwirtschaftslehre in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 240 ff., 296

2) vgl. zu diesen Begriffen Gerloff a.a.O.

3) Timm, Gemeindefinanzen (I) Theorie in: HSW Bd. IV S. 299 ff., 307; Albers, Finanzausgleich (III) Deutschland in: HSW Bd. III S. 553 ff., 573; ders., Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten öffentlichen Hand in: Finanzarchiv NF Bd. 19 S. 399 ff., 400. Darauf soll weiter unten näher eingegangen werden bei Gegenüberstellung der Argumente, die für und gegen das Hebesatzrecht bei den einzelnen Steuerarten sprechen.

4) Albers, Finanzausgleich (III) Deutschland in:

(Fortsetzung der Fußnote 4) auf Seite 214)

tion der Steuer ist, finanzielles und ökonomisches Bedarfsbefriedigungsmittel zu sein, d. h. die Besteuerung soll finanzielle Mittel in ökonomisch rationaler Weise beschaffen¹⁾. Diese Steuerfunktion fordert die Beschränkung der Besteuerung auf jene Quellen und Besteuerungsmethoden, die dem finanziellen Zweck am besten entsprechen, das sind jene, die eine leichte und zuverlässige Veranlagung und Erhebung, eine gute Kontrolle und geringe Kosten bei ergiebigen Erträgen verbürgen²⁾. Von diesem Standpunkt aus ist jeder Steuervermeidungsversuch durch Verlagerung des Steuergegenstandes aus einer Gemeinde mit vergleichsweise hoher Steuerbelastung für diese Gemeinde ein finanzieller Verlust und damit ein Schaden. In letzter Konsequenz kann sich diese Gemeinde dadurch sogar veranlaßt sehen, die Hebesätze noch weiter anzuheben, um trotz der finanziellen Einbuße einen gewissen Standard an öffentlichen Leistungen anbieten zu können.

Weiter ist in jeder Verlagerung des Steuergegenstandes von einer Gemeinde in eine andere auch ein Schaden für die Volkswirtschaft zu sehen. Nach liberaler Wirtschaftsauffassung gewährleistet die bei reiner Marktwirtschaft zustandekommende Produktionsstruktur eine optimale Güterversorgung³⁾. Bei Standortverlagerungen von Gewerbebetrieben kommt es zu Abweichungen von dieser optimalen Verwendung der Produktionsfaktoren⁴⁾ und damit zu volkswirtschaftlichem Schaden.

(Fortsetzung der Fußnote 4) von Seite 213):

HSW Bd. III S. 553 ff., 573. Auch dazu weitere Ausführungen unten bei Darstellung der Problematik des Hebesatzrechts für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer.

- 1) Gerloff, Steuerwirtschaftslehre in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 240 ff., 276
- 2) Gerloff a.a.O. S. 278
- 3) vgl. dazu Bickel, Ertragsteuern in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 403 ff., 423, der freilich diese Meinung nicht teilt.
- 4) Albers, Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten öffentlichen Hand in: Finanzarchiv NF Bd. 19 S. 399 ff., 400

Schließlich führen Verlagerungen von Steuerobjekten in Steueroasen mit niedrigen Hebesätzen dazu, daß die Ballungstendenz in diesen Gemeinden steigt ¹⁾. Meist wird in den Gemeinden, in die die Steuergegenstände verlagert werden, die sogenannten Steueroasen, ohnehin schon die Agglomeration einen hohen Grad erreicht haben, da die Gemeinden, die sich vergleichsweise niedrige Steuersätze leisten können, steuerkräftig sind und damit anfällig für Ballungstendenzen ²⁾. Diese bilden Gefahren für eine optimale Raumordnung; sie widersprechen einem der Hauptziele der Raumordnungspolitik, der Förderung einer volkswirtschaftlich optimalen Standortfindung für Betriebe und Wohnstätten, dem Grundsatz einer bestmöglichen Verteilung der volkswirtschaftlichen Produktionskräfte im Raum ³⁾.

Alle diese Gefahren, die sich aus dem Hebesatzrecht der Gemeinden und damit aus der Verletzung des Grundsatzes der Wirtschaftseinheit, insbesondere einheitlicher Lebensverhältnisse, ergeben, hängen in ihrem Ausmaß davon ab, wie groß die Belastungsunterschiede von Gemeinde zu Gemeinde tatsächlich sind. Da die Bandbreite der Hebesätze in den Ländern mit vorgegebenen Höchstgrenzen geringer ist als in den anderen Ländern, sind in diesen Ländern auch die skizzierten Gefahren geringer einzuschätzen als in den Ländern, die keine derartigen Höchstgrenzen kennen. Auf das gesamte Bundesgebiet bezogen sind die Bandbreiten und damit die Belastungsunterschiede erheblich; sie können daher zu den dargestellten negativen Auswirkungen führen.

1) Albers, Finanzausgleich (III) Deutschland in: HSW Bd. III S. 553 ff., 573

2) Steuerkräftige, also wirtschaftlich begünstigte Gemeinden können durch übertriebene Aufwendungen ein besonders hohes Niveau öffentlicher Leistungen anbieten, während wirtschaftlich schwache Bezirke zu überhöhten Hebesätzen gezwungen sind. Vgl. dazu Fischer-Menshausen, Das Finanzverfassungsgesetz in: DÖV 1956 S. 161 ff., 168

3) Vgl. Empfehlungen des Beirates für Raumordnung beim Bundesminister des Inneren im Raumordnungsbericht 1968 der Bundesregierung, Btgs.-Drucks. V/3958 S. 154 ff., 160

II) Das Hebesatzrecht der Gemeinden bei der Gewerbesteuer

1) Reformabsichten bei der Gewerbesteuer

Die Reformbedürftigkeit der Gewerbesteuer wird weitgehend anerkannt ¹⁾, da der Gewerbesteuer eine Reihe schwerwiegender Mängel anhaftet. Steuersystematisch bestehen Bedenken gegen die Gewerbesteuer, da die Gewerbeertragsteuer mit der Einkommensteuer konkurriert ²⁾, die Gewerbekapitalsteuer mit der Vermögensteuer ³⁾ und schließlich die Gewerbesteuer insgesamt mit der Mehrwertsteuer ⁴⁾. Weitere Mängel der Gewerbesteuer werden darin gesehen, daß die außergewöhnlich große Streuung des Aufkommens zu erheblichen Steuerkraftunterschieden geführt hat ⁵⁾, daß die Gewerbesteuer vom jeweiligen Konjunkturverlauf sehr abhängig ist ⁶⁾ und daß sie der Steuer-

1) Troeger-Gutachten Tz. 373

2) Troeger-Gutachten Tz. 376; Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/133; Institut FSt., Die große Finanzreform Heft 80 S. 50

3) Troeger-Gutachten Tz. 393; Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/134

4) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/134. Pagenkopf, Probleme der Steuerreform S. 35 nennt die Gewerbesteuer daher einen Fremdkörper im deutschen Steuerbuket.

5) Troeger-Gutachten Tz. 381; Begründung der Bundesregierung zum Finanzreformgesetz - Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 215; Institut FSt., Die große Finanzreform Heft 80 S. 51; Institut FSt., Zur Steuerreform Brief 125 S. 15. Nach den Empfehlungen des Beirats für Raumordnung beim Bundesminister des Inneren im Raumordnungsbericht 1968 der Bundesregierung - Btgs.-Drucks. V/3958 S. 154 ff., 161 sind die Steuerkraftunterschiede der Hauptnachteil der Gewerbesteuer aus kommunalpolitischer Sicht.

6) Troeger-Gutachten Tz. 378-380; Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/129-131; Begründung der Bundesregierung zum Finanzreformgesetz - Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 217; Institut FSt., Die große Finanzreform Heft 80 S. 50; Institut FSt., Zur Steuerreform Brief 125 S. 15

harmonisierung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft im Wege steht ¹⁾.

Als erste Maßnahme zur Reform der Gewerbesteuer wurde im Zuge der Finanzreform von 1969/70 eine Umlage zugunsten des Bundes und der Länder von der Gewerbesteuer nach Ertrag und Kapital eingeführt, die sich bei einem Durchschnittshebesatz von 300 v.H. auf 40 v.H. beläuft (Art. 106 Abs. 6 Satz 4 in Verbindung mit § 6 Gemeindefinanzreformgesetz). Zur Zeit der Verabschiedung der Finanzreform hat sich der Bundestag nicht in der Lage gesehen, über das künftige Schicksal der Gewerbesteuer endgültig zu entscheiden; diese Entscheidung sollte der großen Steuerreform vorbehalten bleiben ²⁾.

Die Meinung der Steuerreform-Kommission über die Zukunft der Gewerbesteuer war nicht einheitlich. Die Mehrheit der Mitglieder empfahl, die Gewerbeertragsteuer wegfällen zu lassen ³⁾, Gewerbekapital- und Lohnsummensteuer grundsätzlich beizubehalten ⁴⁾, jedoch so zu senken, daß das Aufkommen aus dieser Gewerbesteuer neuer Art nur noch ein Drittel des Aufkommens der alten Gewerbesteuer erreicht ⁵⁾. Die Kommissionsmitglieder Muthesius, Pagenkopf und Wiethöchter sowie Zeitel plädierten dagegen auf Grund der Mängel der Gewerbebesteuerung für deren völlige Abschaffung ⁶⁾.

Die Bundesregierung will eine Gewerbesteuerreform erst im Zuge der Harmonisierung der indirekten Steuern in der Europäischen Gemeinschaft vornehmen ⁷⁾.

1) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/138-140; Begründung der Bundesregierung zum Finanzreformgesetz - Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 220; Institut FSt., Die große Finanzreform Heft 80 S. 51; Institut FSt., Zur Steuerreform Brief 125 S. 16

2) Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 64

3) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/216-218

4) a.a.O. Tz. VIII/221; ähnlich die Empfehlung des Troeger-Gutachtens Tz. 387, 394

5) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/214

6) Gutachten der Steuerreform-Kommission S. 740 Tz. 214 Fußnote 18

7) Bulletin vom 23.6.1971 Nr. 95 S. 997 u. 1031

Sie hat sich daher in ihren Beschlüssen zur Steuerreform darauf beschränkt, den Freibetrag bei der Ermittlung des Gewerbeertrages von 7200 DM auf 12000 DM und die Degressionsstufen von jeweils 2400 DM auf 3600 DM mit der Folge zu erhöhen, daß die normale Meßzahl von 5 v.H. nur auf den Gewerbeertrag Anwendung findet, der 26400 DM übersteigt ¹⁾. Die Bundesregierung nimmt daher statt einer Reform der Gewerbesteuer lediglich Korrekturen am geltenden Gewerbesteuerrecht vor, die letztlich die Gewerbesteuer ausschließlich zu einer Sondersteuer der größeren und Großunternehmer machen werden ²⁾.

2) Bedeutung der Gewerbesteuer und des Hebesatzrechtes für eine eigenverantwortliche gemeindliche Finanzwirtschaft

Die Gewerbesteuer ist aus relativ bescheidenen Anfängen die wesentlichste Steuerquelle der Gemeinden geworden ³⁾. Absolut stieg ihr Aufkommen von 178 Mio. DM im Jahre 1913 über 536 Mio. DM 1933, 1312,3 Mio. DM 1950 auf 12123,7 Mio. DM 1970 ⁴⁾. Diese exorbitante Steigerung des Gewerbesteueraufkommens ist nur teilweise auf die Anspannung der Gewerbesteuerhebesätze zurückzuführen, zum weitaus größten Teil auf die Industrialisierung und die hohe Aufkommenselastizität der Gewerbeertragsteuer ⁵⁾. Dadurch steht die Gewerbesteuer an dritter Stelle aller Steuern nach der Einkommen- und Körperschaftsteuer und der Umsatz-

1) Regierungsentwurf vom 6.10.1971 eines Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes; Pagenkopf, Probleme der Steuerreform S. 38

2) Pagenkopf a.a.O.

3) Troeger-Gutachten Tz. 374

4) vgl. Anlage 42 zu Abschnitt VIII, 3. Unterabschnitt Steuerreform-Gutachten. 1969 lag der Ertrag mit 15386 Mio. DM höher als 1970, was darauf zurückzuführen ist, daß in Anbetracht der Finanzreform von 1969/70 1969 erhebliche Vorauszahlungen für 1970 vorgenommen wurden, vgl. dazu FN. 11 im Abschnitt VIII Steuerreform-Gutachten

5) Troeger-Gutachten Tz. 374

steuer ¹⁾. Innerhalb des kommunalen Steuersystems hat sich die Gewerbesteuer überproportional entwickelt: Im Jahre 1884 betrug der Anteil der Gewerbesteuer an den Gemeindesteuern 2,3 v.H. ²⁾, 1931 lag er bei 19 v.H. ³⁾, 1969 erreichte er mit 87 v.H. einen Höhepunkt und fiel nach der Finanzreform auf ca. 45 v.H. ab ⁴⁾. Die Gewerbesteuer ist daher eine ergiebige Abgabe, die mit verhältnismäßig geringem Verwaltungsaufwand erhoben werden kann ⁵⁾. Besonders in Gemeinden mit Wachstumsindustrie darf die Bedeutung der Gewerbesteuer für eine eigenverantwortliche gemeindliche Finanzwirtschaft nicht unterschätzt werden, da hier hohes Gewerbesteueraufkommen eine gewisse Unabhängigkeit dieser Gemeinden von Finanzaufweisungen des Staates zur Folge hat.

Auf dem hohen Aufkommen an Gewerbesteuer beruht letztlich auch die besondere Bedeutung des Gewerbesteuerhebesatzrechts. Der hohe Ertrag an Gewerbesteuer hat nämlich zur Folge, daß damit auch die den Gemeinden zur Verfügung stehende bewegliche Finanzmasse beträchtlichen Umfang hat, das heißt, daß den Gemeinden durch das Hebesatzrecht bei der besonders ergiebigen Gewerbesteuer ein hohes Maß an Beweglichkeit ihrer Einnahmen garantiert ist. Die Bedeutung des Gewerbesteuerhebesatzrechts für die gemeindliche Steuer- und Finanzhoheit besteht darin, daß die Gemeinden die Einnahmenhoheit bei einer besonders ertragreichen Steuer besitzen, deren Höhe sie eigenverantwortlich dem Ausgaben volumen anpassen können.

1) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/120

2) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/120

3) Troeger-Gutachten Tz. 374

4) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/120, 121. Der Rückgang ist auf die Einführung einer staatlichen Gewerbesteuerumlage zurückzuführen.

5) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/141

Freilich ist die Bedeutung des Gewerbesteuerhebesatzrechts für eine eigenverantwortliche gemeindliche Finanzwirtschaft nach der Finanzreform zurückgegangen. Einmal sank durch die Einführung der Gewerbesteuerumlage auf Grund des Art. 106 Abs. 6 Satz 4 GG in Verbindung mit § 6 Gemeindefinanzreformgesetz der Anteil der Gewerbesteuer an den Gemeindesteuereinnahmen auf ca. 45 v.H. ¹⁾ und damit entsprechend die Bedeutung des Gewerbesteuerhebesatzrechts für eine eigenverantwortliche gemeindliche Finanzwirtschaft. Durch die rechtliche Ausgestaltung der Gewerbesteuerumlage wurde darüberhinaus den Gemeinden ein weiterer Anreiz zu hohen Gewerbesteuerhebesätzen und zur Ausschöpfung der Höchstsätze in den Ländern gegeben, wo es derartige Begrenzungen gibt ²⁾. Nach § 6 Abs. 2 Gemeindefinanzreformgesetz wird die Gewerbesteuerumlage so berechnet, daß das Istaufkommen nach Ertrag und Kapital durch den Hebesatz geteilt und mit 120 v.H. multipliziert wird. Das bedeutet, daß die Umlage 120 v.H. der Meßbeträge vom Ertrag und Kapital beträgt ³⁾. Sie wird nicht nach dem Istaufkommen erhoben, um zu verhindern, daß besonders belastete Gemeinden mit überdurchschnittlich angespannten Hebesätzen stärker durch die Umlage belastet werden als besser gestellte Gemeinden mit niedrigeren Hebesätzen ⁴⁾. Folge dieser Regelung ist jedoch, daß Gemeinden mit niedrigeren Hebesätzen prozentual eine höhere Umlage abzuführen haben als Gemeinden mit höheren Hebesätzen ⁵⁾. Bei

1) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/121

2) Diese Beeinflussung der Gemeinden durch den Staat zur Ausschöpfung der Steuerkraft tritt neben die oben auf S.189ff.bereits dargestellten Anreize in gleicher Richtung.

3) Institut FSt., Das Besteuerungsrecht der Gemeinden, Brief 118 S. 53

4) Pressenotiz des Bundesministers der Finanzen vom Oktober 1969, zitiert nach MittDSt vom 1.12.1969 - Nr. 570/69 - 9/42-00

5) Pressemitteilung des Bundesministers der Finanzen a.a.O.

einem Gewerbesteuerhebesatz von 200 v.H. beansprucht die Umlage z. B. 60 v.H. der Gewerbesteuereinnahmen, bei einem Hebesatz von 300 v.H. 40 v.H. der Einnahmen und bei einem Hebesatz von 400 v.H. 30 v.H. der Gewerbesteuereinnahmen. Um nicht prozentual mehr Gewerbesteuerumlage zahlen zu müssen als Gemeinden mit höheren Hebesätzen, werden sich Gemeinden mit niedrigeren Sätzen veranlaßt sehen, ihre Sätze zu erhöhen ¹⁾. Die Ausgestaltung der Gewerbesteuerumlage reizt geradezu zu einer Erhöhung der Gewerbesteuerhebesätze ²⁾ und außerdem zur Einführung der Lohnsummensteuer an, da diese von der Umlage freigestellt ist ³⁾. Diese indirekte Beeinflussung der Gemeinden in Richtung auf hohe Gewerbesteuerhebesätze wird, soweit dies bisher noch nicht der Fall sein sollte, zu einer Erstarrung der Hebesätze an den Höchstgrenzen führen, wo es solche obere Grenzen gibt, zumindest zu einer tatsächlichen Einengung des Spielraumes der Gemeinden für eine eigenverantwortliche Entscheidung über die Höhe der Gewerbesteuerbelastung. Darin kann nur eine Minderung der Bedeutung des Gewerbesteuerhebesatzrechts für eine eigenverantwortliche Finanzwirtschaft der Gemeinden gesehen werden.

-
- 1) Mitteilungen NWStB 1969 S. 251 zitiert nach dem Nachdruck in KKZ 1969 S. 186, Gemeindefinanzreform und Gemeindehaushalt 1970; Gräf, Gewerbesteuerumlage und Gemeindeanteil an der Einkommensteuer in: Der Gemeindehaushalt 1970 S. 1 ff., 2; Gröbner, Die Gemeindefinanzreform und ihre Schönheitsfehler in: Der Bayerische Bürgermeister 1969 S. 221 ff., 222; ders., Gemeindefinanzreform und Gewerbesteuerhebesätze in: Der Bayerische Bürgermeister 1970 S. 6; anderer Meinung Bundesminister der Finanzen in der o. a. Pressemitteilung, wonach eine Erhöhung der Hebesätze zu einer Erhöhung des Gesamtaufkommens an Gewerbesteuer führe, so daß absolut die Höhe der Umlage bei einer Hebesatzerhöhung gleich bleibe.
 - 2) Pagenkopf, Die Finanz- und Steuerpolitik in der 5. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages in: DÖV 1970 S. 299 ff., 305; derselbe, Probleme der Steuerreform S. 36
 - 3) vgl. Pagenkopf a.a.O.

3) Erzieherische Wirkung des Gewerbesteuerhebesatzrechts

Kommunalpolitisches Interesse ließe sich in größerem Umfang durch das Hebesatzrecht bei der Gewerbesteuer nur erreichen, wenn von der Gewerbesteuer selbst weite Kreise der Bevölkerung betroffen würden. Unmittelbar trifft die Gewerbesteuer aber nur die Gewerbetreibenden selbst ¹⁾. Von diesen wiederum kommt ein beachtlicher Teil in den Genuß der Freigrenze ²⁾. Nach dem Entwurf zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes, wie sie im Zuge der Steuerreform vorgenommen werden soll, wird dieser Anteil der nicht steuerpflichtigen Gewerbebetriebe noch weiter ansteigen, da die Freigrenze bei der Steuer auf den Gewerbeertrag von bisher 7200 DM auf 12000 DM drastisch erhöht werden soll. Der Kreis der Gewerbetreibenden, die unmittelbar durch die Gewerbesteuer betroffen sind, ist also klein und wird noch weiter sinken.

Mittelbar ist es denkbar, daß die Gewerbesteuer alle Einwohner erfaßt, die Leistungen des örtlichen Gewerbes in Anspruch nehmen, da die Gewerbesteuer grundsätzlich auf die Preise übergewälzt werden kann ³⁾. Derartige Überwälzungserscheinungen werden jedoch in den Preisen kaum gesondert aufgeführt, so daß sie den

-
- 1) Da die Erhöhung der Hebesätze den überwiegenden Teil der Gemeindeeinwohner unmittelbar nicht trifft, kann die Versuchung groß sein, örtliche Vorhaben durch erhöhte steuerliche Belastung einer Minderheit zu finanzieren, vgl. Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/128.
 - 2) 1963 bestanden z. B. in Düsseldorf 28.964 Gewerbebetriebe, von den 7.705 Betriebe = 26,61 v.H. nach Angaben des Stadtsteueramtes keine Vorauszahlungen auf die Gewerbesteuer zu zahlen hatten, vgl. dazu Troeger-Gutachten Tz. 379
 - 3) vgl. Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/128. Nach Bickel, Ertragsteuern in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 403 ff., 422 geben die Realsteuern zu Überwälzungserscheinungen Anlaß, deren Ausmaß allerdings von der Elastizität von Angebot und Nachfrage abhängt.

Verbrauchern nicht sichtbar werden ¹⁾. Auch mittelbar läßt sich folglich mit Hilfe der Gewerbesteuer kommunalpolitisches Interesse breiter Bevölkerungsschichten nicht wecken.

Trotzdem ist dem Hebesatzrecht der Gemeinden bei der Gewerbesteuer eine gewisse erzieherische Wirkung nicht abzusprechen. Bei jeder Hebesatzmanipulation wird das Interesse der meist einflußreichen Verbände der gewerblichen Wirtschaft, insbesondere der örtlichen Industrie- und Handelskammer, geweckt. Diese nehmen Hebesatzerhöhungen häufig zum Anlaß, das gesamte Finanzgebaren der Gemeinde, vor allem aber die Haushaltspolitik, zu durchforsten und auf mögliche Einsparungsmöglichkeiten und Beispiele von Mißwirtschaft in der Vergangenheit hinzuweisen. Insofern üben diese Verbände von Fall zu Fall politischen Druck auf die Ratsfraktionen in Richtung auf eine sparsame Haushaltsführung aus. Trotzdem läßt sich abschließend feststellen, daß die erzieherische Wirkung des Hebesatzrechts bei der Gewerbesteuer vergleichsweise gering und von wenig praktischer Bedeutung ist.

4) Gewerbesteuerhebesatzrecht und Forderung nach einheitlichen Wettbewerbsbedingungen

Im Abschnitt E I 3 ist dargelegt worden, welche finanzwirtschaftlichen Auswirkungen sich im Allgemeinen daraus ergeben können, daß das Hebesatzrecht bei Gemeindesteuern dem Grundsatz der Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit, insbesondere einheitlicher Lebensverhältnisse, widerspricht. Bei der Gewerbesteuer, die eine Sonderbelastung der gewerblichen Wirtschaft darstellt, müssen hier besonders die Beziehungen zwischen dem Hebesatzrecht und der Forderung nach Wahrung der Wirtschaftseinheit untersucht werden.

¹⁾ Nöll von der Nahmer, Ein neues Gutachten zur Finanzreform in: Finanz-Rundschau 1967 S. 89

Der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse entspricht auf dem Gebiet der Wirtschaft die Sicherung der Wettbewerbsgleichheit ¹⁾. Eine möglichst weitgehende Wettbewerbsgleichheit bedeutet, daß für alle Unternehmen in einem einheitlichen Wirtschaftsraum, wie ihn die Bundesrepublik darstellen sollte, gleiche wirtschaftliche Startbedingungen herrschen ²⁾. Daher verlangt die Forderung nach Wahrung der Wirtschaftseinheit zwar nicht Gleichheit und Gleichartigkeit der Besteuerung, aber doch Gleichmäßigkeit, d. h. gleiches Maß unter gleichartigen Voraussetzungen ³⁾.

Jedoch deckt sich die Gleichung zwischen weitgehender Wettbewerbsgleichheit einerseits und Gleichmäßigkeit der Gewerbebesteuerung andererseits nicht in jedem Fall. Es sind theoretisch durchaus Fälle denkbar, bei denen örtlich unterschiedliche Gewerbebesteuern, wie sie sich aus dem Hebesatzrecht der Gemeinden ergeben können und auch ergeben, nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Hier ist zunächst der Fall anzuführen, daß höhere Gewerbesteuerhebesätze den Gemeinden mehr Mittel zur Verfügung stellen, aus denen sie dann für eine günstigere Infrastruktur sorgen können ⁴⁾. Die Gemeinden erbringen durch ihre Ausgaben zahlreiche Vorleistungen für die Gewerbebetriebe, die deren Produktionskosten verringern ⁵⁾. Derartige Vorleistungen könnten in der Bereitstellung günstiger Verkehrsanschlüsse auf dem

1) Institut FSt., Das Besteuerungsrecht der Gemeinden, Brief 118 S. 60

2) Hettlage, Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung in: VVDStRL Heft 14 S. 2 ff., 21

3) Hettlage a.a.O.

4) Das Steuerreform-Gutachten Tz. VIII/136 deutet diese Möglichkeit nur mit einem Nebensatz an: "Zu einer unterschiedlichen Steuerbelastung führen auch die variablen Hebesätze, wobei allerdings berücksichtigt werden muß, daß bei höheren Hebesätzen die Gemeinden vielfach auch für eine günstigere Infrastruktur sorgen können."

5) Albers, Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten öffentlichen Hand in: Finanzarchiv NF Bd. 19 S. 399 ff., 414

Wasser, der Schiene oder der Straße, in der billigen Lieferung von Energie und Wasser, aber auch in der Steigerung der Leistungsfähigkeit der Arbeiter durch eine gute Ausbildung oder durch Gesundheitspflege bestehen ¹⁾. Würde die öffentliche Hand diese Ausgaben zugunsten der Gesamtheit nicht vornehmen, so hätten private Unternehmen zumindest einen Teil dieser Aufgaben gegen ein marktwirtschaftliches Entgelt zu erstellen, das heißt, daß diese öffentlichen Ausgaben private Kosten der Produktion ersetzten ²⁾. Wenn die Mittel aus einer höheren Besteuerung in einer Gemeinde ausschließlich zu Vorleistungen zugunsten der Unternehmungen verwendet würden, könnte sich der Nachteil der höheren Besteuerung wieder ausgleichen ³⁾.

Diese Auffassung, daß höheren Hebesätzen größere Vorleistungen der Gemeinden für die Unternehmen entsprächen ⁴⁾, und daß dadurch der Wettbewerbsnachteil höherer Hebesätze ausgeglichen werden könnte, kann nicht unwidersprochen hingenommen werden. Die These, daß die Gemeinden höhere Gewerbesteuerhebesätze zu Ausgaben benutzten, die gerade den Gewerbebetrieben zugute kämen, erscheint aus mehreren Gründen anfechtbar.

1) Albers a.a.O.

2) Littmann, Raumwirtschaftliche Auswirkungen der Finanzpolitik in: Finanzarchiv NF Bd. 19 S. 367 ff., 374

3) Albers a.a.O. sieht sogar die Möglichkeit, daß diese Unternehmen in einer Gemeinde mit höheren Hebesätzen per Saldo einen Vorteil hätten gegenüber denjenigen in einer Gemeinde mit niedrigeren Hebesätzen, da die höhere Besteuerung von allen Gemeindebürgern aufgebracht werden müßte. Gegen diese Auffassung bestehen jedoch Bedenken, da derzeit Steuern mit gemeindlichem Hebesatzrecht nur die Gewerbe- und die Grundsteuer sind, die unmittelbar nicht von der gesamten Bevölkerung getragen werden. Johannes Werner Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 70, spricht in diesem Zusammenhang von einer die Steuerlast erleichternden, beseitigenden und überholenden Wirkung der Investitionen, die die Gemeinden mit den Mitteln der Gewerbesteuer vornehmen könnten.

4) Littmann a.a.O. spricht in diesem Zusammenhang von externen Ersparnissen

Einmal sind es gerade die ländlichen Gemeinden mit geringen öffentlichen Leistungen, die zu hohen Steuerbelastungen gezwungen sind ¹⁾. Hohen Gewerbesteuer-sätzen entsprechen also nicht unbedingt hohe Investitionen der Gemeinden auf dem Gebiet der Infrastruktur. Außerdem sind gerade zahlreiche Investitionsmaßnahmen der Infrastruktur nicht Aufgabe der Gemeinden, sondern des Staates, etwa die Bereitstellung von weiträumigen Anschlüssen an das Kanal-, Fernstraßen- oder Schienennetz. Diese staatliche Maßnahmen zur Förderung der Infrastruktur werden jedoch unabhängig von der Belastung der Gewerbebetriebe mit Gemeindesteuern durchgeführt, sie werden gerade dort durchgeführt werden, wo die Gemeinden selbst zur Förderung der Infrastruktur nicht in der Lage sind. Schließlich sind Steuereinnahmen nicht zweckgebunden, sondern es steht der Gemeinde frei, welche Ausgaben sie damit bestreiten will. Daher ist der Fall unrealistisch, daß die aufgebrachten Steuerbeträge durch die öffentlichen Ausgaben etwa gerade wieder den Steuerträgern, denjenigen, die die Steuer ökonomisch aufbringen müssen, "zugeschwemmt" werden ²⁾. Eine allgemeingültige These, daß die Gemeinden mit höheren Gewerbesteuerhebesätzen höhere öffentliche Investitionen zugunsten der Unternehmen vornehmen würden, und daß sich daher die höhere Gewerbesteuerlast nicht wettbewerbsverzerrend auswirke, kann nicht anerkannt werden. Trotzdem ist als Ausnahmefall die Situation denkbar, daß der vergleichsweise hohen Gewerbesteuerlast in einer bestimmten Gemeinde ein örtlich bedingter Vorteil für die Unternehmen gegenübersteht, etwa die Lage an einem Schifffahrtskanal, der die höhere Steuerlast wettmacht. In diesem Fall wäre der Wettbewerbsnachteil der höheren Steuerlast mehr oder weniger ausgeglichen worden. Ein unmittelbarer

1) Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 730 ff., 736

2) Schmölders, Allgemeine Steuerlehre S. 126

Zusammenhang zwischen höherer Steuerbelastung und diesem örtlich bedingten Vorteil wird sich jedoch nur in den wenigsten Fällen nachweisen lassen.

Ein weiterer Sonderfall, bei dem sich eine Wettbewerbsverzerrung zuungunsten von Unternehmen in Gemeinden mit vergleichsweise hohen Gewerbesteuerhebesätzen nicht feststellen läßt, ist dann gegeben, wenn das betreffende Unternehmen ausschließlich für den örtlichen Markt arbeitet und es ihm gelingt, die höhere Steuer auf diesem Markt auf die Abnehmer überzuwälzen ¹⁾. Wie bereits ausgeführt wurde, kann die Gewerbesteuer grundsätzlich auf die Preise überwältzt werden ²⁾. Voraussetzung ist jedoch, daß das Verhältnis von Angebot und

-
- 1) Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 730 ff., 735/736 meint, in diesem Fall führe die höhere Steuer nicht zur Abwanderung von Betrieben. Im Übrigen soll der Einfluß der Gewerbesteuerhebesätze auf die Standortverteilung im folgenden Abschnitt behandelt werden.
 - 2) Vgl. dazu oben S. 222. Nach Bickel, Ertragsteuern in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 403 ff., 422 geben die Realsteuern grundsätzlich Anlaß zu Überwälzungserscheinungen, da neben dem Reinertrag andere, von diesem unabhängige Maßstäbe der Steuerbemessung gewählt wurden. Wie weit diese Überwälzung gelingt, ist jedoch von der Elastizität des Angebots an den besteuerten Produkten einerseits und derjenigen der Nachfrage nach diesen Produkten andererseits abhängig; Bickel a.a.O. Diese Ausführungen sollen besonders für die Gewerbesteuer gelten, wie Bickel weiter auf S. 437 darlegt. Schmolders, Allgemeine Steuerlehre S. 232 bezeichnet die Gewerbesteuer als eine Marktsteuer, als Steuer, die unkontrollierbar in das Kostengefüge und die Preisbildung eingehe, a.a.O. S. 231, ja als Steuer, die zu ihrer Berücksichtigung in der Preiskalkulation der Unternehmungen geradezu einlade. Auch Friedrich Schäfer, Zur Frage der gemeindlichen Finanzreform in Kommunale Finanzen, Schriftenreihe der Hochschule Speyer Heft 8 S. 65 ff., 74; das Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/128, Institut FSt., Die große Finanzreform Heft 80 S. 51 und Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 68 gehen von einer Überwälzung der Gewerbesteuer auf die Preise aus.

Nachfrage die Überwälzung zuläßt und daß das Unternehmen speziell und ausschließlich für den örtlichen Markt dieser Gemeinde arbeitet, beispielsweise ein Handwerksbetrieb. Genießt er dank der Natur seiner Erzeugnisse einen ausreichenden Entfernungsschutz ¹⁾ und damit Schutz vor Konkurrenzunternehmen, so wird die Überwälzung der Gewerbesteuer auf die Preise gelingen ²⁾. Die Stellung dieses Unternehmens im Wettbewerb wird dann nicht durch die höheren Gewerbesteuerhebesätze beeinträchtigt. In diesen Fällen wird die Mehrbelastung durch die höheren Gewerbesteuerhebesätze von den Abnehmern des Betriebes getragen, für die die Gewerbesteuer dann ähnlich wie eine Umsatzsteuer wirkt. Sind aber die Abnehmer ihrerseits als Unternehmer auf den überörtlichen Markt angewiesen, so wirkt sich die übergewälzte höhere Gewerbesteuer mittelbar wettbewerbsstörend aus und tritt neben die von diesen Abnehmern selbst zu erbringende vergleichsweise hohe Gewerbesteuer.

Abgesehen von diesen beiden geschilderten Ausnahmefällen, daß einmal die Nachteile der höheren Gewerbesteuerbelastung durch örtlich bedingte Vorteile ausgeglichen werden und daß zweitens ein Unternehmen nur für den örtlichen Markt arbeitet und die Überwälzung der höheren Steuer gelingt, wirkt die vergleichsweise höhere Gewerbesteuer unmittelbar wettbewerbsverzerrend ³⁾. Produziert ein Gewerbebetrieb für den über-

1) Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 730 ff., 735/736

2) Mildschuh, Steuerwirkungen in: HFW 1. Aufl. Bd. I S. 490 ff., 500

3) Dies wird deutlich, wenn man sich die Bandbreiten der Gewerbesteuerhebesätze vor Augen hält, wie sie sich aus der Tabelle I im Kapitel D für die kreisfreien Städte innerhalb des gesamten Bundesgebietes ergeben: Sie betragen 80 Punkte für die Gewerbesteuer nach Ertrag und Kapital, falls keine Lohnsummensteuer erhoben wird, 80 Punkte bei gleichzeitiger Erhebung von Lohnsummensteuer und sogar 910 Punkte bei der Lohnsummensteuer selbst.

örtlichen Markt, dann muß es mit Unternehmen in Konkurrenz treten, die eine niedrigere Gewerbesteuer zu zahlen haben und deren Startbedingungen daher besser sind. Geht man davon aus, daß, abgesehen von der höheren Gewerbesteuerbelastung, grundsätzlich gleiche Produktionskosten entstehen, so wird die Überwälzung der höheren Gewerbesteuer auf die Preise des betreffenden Unternehmens nicht gelingen; die Steuer bleibt in diesem Fall auf der lokalen Industrie haften ¹⁾.

Die nicht mehr abwälzbare Besteuerung bedeutet für die Unternehmer zunächst eine Verringerung ihrer liquiden Mittel; bei einer wiederkehrenden steuerlichen Belastung, wie sie die Gewerbesteuer darstellt, bedroht die Steuer darüber hinaus die Ertragskraft des Unternehmens ²⁾. Will der betreffende Unternehmer weiter mit Aussicht auf Erfolg am Wettbewerb teilnehmen, wird er nur konkurrieren können, wenn er eine Minderung seiner Gewinne hinnimmt. Der Verstoß gegen den Grundsatz der Wirtschaftseinheit, wie ihn das Recht der Gemeinden darstellt, unterschiedliche Hebesätze bei der Gewerbesteuer zu beschließen, hat also grundsätzlich wettbewerbsstörende, ja wettbewerbsverzerrende Wirkung ³⁾.

5) Auswirkungen des Hebesatzrechts der Gemeinden bei der Gewerbesteuer auf die Raumordnung

Die im vorigen Abschnitt dargestellte wettbewerbsverzerrende Wirkung bleibt nicht ohne Auswirkungen auf die Standortverteilung der Industrie und damit auch auf die Raumordnung in der Bundesrepublik. Auf lange Sicht gesehen wird die unterschiedliche Anspannung der Gewerbesteuerhebesätze von Gemeinde zu Gemeinde zu Standortverlagerungen der Industrie führen ⁴⁾.

1) Mildschuh, Steuerwirkungen in: HFW 1. Aufl. Bd. I S. 490 ff., 500

2) Schmölders, Allgemeine Steuerlehre S. 184

3) Institut FSt., Die große Finanzreform Heft 80 S.51; Institut FSt., Das Besteuerungsrecht der Gemeinden Brief 118 S.71; Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/135, 136

4) Albers, Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanz- (Fortsetzung der Fußnote 4) auf Seite 230)

Geht man davon aus, daß in einer Gemeinde mit vergleichsweise hohem Gewerbesteuerhebesatz dieser Nachteil nicht durch andere örtlich bedingte Vorteile ausgeglichen wird ¹⁾, so wird in dieser Gemeinde eine Neuansiedlung von Industrie durch den höheren Hebesatz erschwert ²⁾; denn gerade bei Neugründungen von Unternehmen lassen sich die Signalwirkungen der Besteuerung beobachten, die das Verhalten und die Beschlüsse der Unternehmer beeinflussen ³⁾. Da die Kostenelemente der verschiedenen Standorte sich mit der Zunahme der Elektrifizierung und der Verbesserung der Transportmöglichkeiten mehr und mehr angleichen, gewinnt der örtliche Unterschied in der steuerlichen Belastung unter Umständen sogar den Rang des entscheidenden Faktors für die Standortwahl ⁴⁾. Der Einfluß der von Ort zu Ort unterschiedlichen Gewerbesteueranspannung kann außer der Erschwerung von Neuansiedlung von Betrieben in Gemeinden mit vergleichsweise hoher Belastung dort auch dazu führen, daß alteingesessene Unternehmen ihren Standort in eine andere Gemeinde mit einem niedrigeren Steuersatz verlegen. Allerdings fallen die Kosten der Betriebsverlagerung in diesem Fall hemmend ins Gewicht, so daß eine solche ausgesprochene Verlagerung der Produktionsstätte eines Unternehmens nur zu erwarten ist, wenn die Betriebsstätte ohnehin aus wirtschaftlichen Gründen wesentlich zu erweitern bzw. zu modernisieren ist ⁵⁾. Kommen solche innerbetrieblichen Gründe nicht

(Fortsetzung der Fußnote 4) von Seite 229):

system der gesamten öffentlichen Hand in: Finanzarchiv NF Bd. 19 S. 399 ff., 414; ders., Finanzausgleich (III) Deutschland in: HSW Bd. III S. 553 ff., 554; Schmölders, Allgemeine Steuerlehre S. 139; Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 730 ff., 736 erkennen an, daß unterschiedliche Steueranspannung mitbestimmend für die Standortwahl ist.

- 1) In diesem Fall ist der höhere Steuersatz nicht wettbewerbsverzerrend, vgl. oben S. 226, 227
- 2) Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 736
- 3) Schmölders, Allgemeine Steuerlehre S. 139
- 4) Schmölders, a.a.O.
- 5) Schmölders a.a.O.; Albers, Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten öffentlichen Hand in: Finanzarchiv NF Bd. 19 S. 399 ff., 414

zu der höheren Steueranspannung dazu, so dürfte es kaum zu Verlagerungen bereits bestehender Unternehmen kommen, da bei bereits bestehenden Unternehmen die Reaktionsschwelle für standortverändernde Signalwirkungen der Besteuerung sehr hoch liegen dürfte ¹⁾. Steuerliche Belastungsunterschiede wie bei unterschiedlichen Gewerbesteuerhebesätzen dürften daher hauptsächlich für die örtliche Verteilung des Produktionszuwachses, also bei Kapazitätserweiterungen, von Bedeutung sein. Allerdings lassen sich Richtung und Umfang der Standortverschiebungen im einzelnen nur schwer bestimmen, da häufig die vergleichsweise hohe Steuerbelastung nur ein Grund unter mehreren ist und mitunter psychologische Elemente des sich Ent- oder Belastetfühlens für die Reaktion der Unternehmer verantwortlich sein können ²⁾.

Steuerlich bedingte Standortverschiebungen der Industrie haben die unmittelbare Folge, daß sich die Unternehmen nicht dort ansiedeln, wo es für sie aus innerbetrieblichen Gründen, also im Hinblick auf Infrastruktur, Arbeitskräftepotential und Nähe zu den Rohstoffen und Verbrauchern, am günstigsten wäre. Die Belastungsunterschiede bei der Gewerbesteuer können

-
- 1) Schmölders a.a.O. Auch Mildschuh, Steuerwirkungen in: HFW 1.Aufl. Bd. I S. 490 ff., 496 weist darauf hin, daß die Übertragung der Produktion mit großen Opfern verbunden zu sein pflegt und man sich nur sehr schwer dazu entschließt. Die Höhe der Reaktionsschwelle wird außerdem von der Höhe des in der zu verlassenden Gemeinde bereits investierten Kapitals abhängen.
 - 2) Daher sind auch Umfragen unter Unternehmern und Gemeinden über die Auswirkungen differenzierter Hebesätze nur von geringem Aussagewert. Klotten kommt auf Grund derartiger Erhebungen und statistischer Unterlagen zu dem Schluß, daß die unternehmerischen Standortentscheidungen so gut wie kaum von der bestehenden Hebesatzstreuung beeinflusst werden, vgl. Klotten, Standortwirkungen kommunaler Besteuerungsformen in: Kommunale Finanzen und Finanzausgleich, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF. Bd. 32 S. 121 ff., 141

dazu führen, daß die Gewerbebetriebe einen anderen Standort wählen als diesen, der nach marktwirtschaftlichen Gesichtspunkten optimal zu nennen wäre, da er eine optimale Güterversorgung der Bevölkerung gewährleistet ¹⁾. Jede Abweichung vom optimalen Standort eines Betriebes verschlechtert die Güterversorgung der Bevölkerung und bedeutet auf lange Sicht volkswirtschaftlichen Schaden. Albers ²⁾ hält daher Besteuerungsmethoden, die zu Standortverschiebungen der Wirtschaft führen, für problematisch: "Wenn bei zwei verschiedenen Besteuerungsmethoden bei gleichem Steueraufkommen und dementsprechend gleichen Staatsausgaben und unveränderter Wertschöpfung die eine zu einer Standortverteilung führt, die höhere Transportleistungen erfordert als die andere, wird ceteris paribus der Versorgungsstand der Bevölkerung durch diese im Verhältnis zur anderen Besteuerungsmethode verschlechtert." ³⁾. Werden nun durch die örtlich differenzierten Gewerbebesteuerhebesätze Unternehmen veranlaßt, sich nicht am optimalen Standort niederzulassen, so wird damit gegen eines der Hauptziele der Raumordnungspolitik in der Bundesrepublik Deutschland verstoßen, der Förderung einer volkswirtschaftlich

-
- 1) Bickel, Ertragsteuern in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 403 ff., 423 ist freilich der Auffassung, daß die bei reiner Marktwirtschaft sich ergebende Produktionsstruktur nicht optimal, sondern verbesserungsfähig sei, und daß ein Mittel zur Verbesserung dieser Struktur eine zweckmäßige Differenzierung der Ertragsbesteuerung sein könne.
 - 2) Albers, Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten öffentlichen Hand in: Finanzarchiv NF Bd. 19 S. 399 ff., 416
 - 3) Timm, Finanzpolitische Autonomie untergeordneter Gebietskörperschaften (Gemeinden) und Standortverteilung in: Kommunale Finanzen und Finanzausgleich, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd. 32 S. 9 ff., 9 definiert die ökonomisch optimale Standortverteilung als die Verteilung der Standorte, bei der die Güter und Leistungen zu den minimalen Produktions- plus Transportkosten produziert werden.

optimalen Standortfindung für Betriebe und Wohnstätten ¹⁾. Die Raumordnungspolitik geht gerade von dem Grundsatz aus, eine bestmögliche Verteilung der Produktionskräfte im Raum zu erreichen ²⁾.

Die unmittelbaren Gefahren für eine gesunde Raumordnung bestehen demnach darin, daß die Unternehmen vom optimalen Standort abweichen und sich in den Gewerbesteuer-oasen ansiedeln. Mittelbar wird die optimale Verteilung der Produktionsfaktoren über den Raum dadurch gefährdet, daß auf lange Sicht den Betrieben die Bevölkerung in die Gewerbesteuer-oasen folgen wird. Der erste Grund für diese Entwicklung besteht darin, daß die Arbeitnehmer ihren Betrieben und damit ihren Arbeitsplätzen folgen werden; dort, wo sich die Industrie zusammenballt, finden sie bessere Arbeitsbedingungen und höhere Löhne ³⁾. Der zweite Grund für die Abwanderung der Bevölkerung in die Gewerbesteuer-oasen besteht darin, daß die Bewohner dieser Orte infolge höherer Gewerbesteuerkraft meist auch bessere öffentliche Leistungen der Gemeinden und damit bessere Lebensbedingungen vorfinden ⁴⁾. Auf lange Sicht gesehen wirkt das Hebesatzrecht der Gemeinden bei der Gewerbesteuer so, daß die Steuerkraftunterschiede unter den Gemeinden noch verstärkt werden, da die Steuer-oasen durch die Ballung immer steuerstärker werden, die Steuersteppen dagegen mehr von ihrer Steuerkraft einbüßen. Abbau der Steuerkraftunterschiede ist aber eine wichtige Zielvorstellung bei der Reform des Gemeindesteuersystems ⁵⁾.

1) Empfehlungen des Beirats für Raumordnung beim Bundesminister des Inneren in: Raumordnungsbericht 1968 der Bundesregierung - Btgs.-Drucks. V/3958 S. 154 ff., 160

2) Empfehlungen des Beirates für Raumordnung a.a.O.

3) Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 730 ff., 736

4) Bickel a.a.O.

5) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/33

In den Gewerbesteuer-oasen wird es zur Konzentration von Industriebetrieben, Bevölkerung und Verkehr kommen. Diese Ballung verstärkt zunächst für die Betriebe die Vorteile, die sich aus dem niedrigeren Gewerbesteuersatz in der Steuer-oase ohnehin schon ergeben. Für kürzere oder längere Zeit kommen diese Unternehmen nämlich in den Genuß eines Agglomerationsvorteils ¹⁾; er besteht darin, daß bei einer bestimmten Größe der örtlichen Produktion Hilfgewerbe angezogen werden und die Errichtung von Organisationen auf dem Arbeits- und Kreditmarkt sowie der Ausbau von Public Utilities lohnend werden, die sich alle in einer Reduktion der privaten Kosten auswirken ²⁾. Die Agglomeration in den Gewerbesteuer-oasen bietet den Unternehmen zunächst dank des Vorteils der Nähe und der Masse zusätzliche externe Ersparnisse ³⁾, die zunächst zu einer Minderung der Produktionskosten führen, bedingt durch die Ballung ⁴⁾. Für diesen Agglomerationsvorteil gibt es jedoch einen Grenzwert, die optimale Größe des Ballungsraumes. Der Agglomerationsvorteil hat die Tendenz, zunächst zuzunehmen, ein Maximum zu erreichen und dann beständig abzunehmen, weil von einem bestimmten Punkt an die mit der zunehmenden Ballung verbundenen Kosten wie z. B. steigende Löhne, Grundstückspreise die Vorteile kompensieren oder gar überkompensieren ⁵⁾. Hier zeigt sich, daß Agglomerationserscheinungen vom volkswirtschaftlichen Standpunkt der

-
- 1) Timm, Finanzpolitische Autonomie untergeordneter Gebietskörperschaften (Gemeinden) und Standortverteilung in: Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd. 32 S. 9 ff., 10 nennt diesen Agglomerationsvorteil der economies of large scale
 - 2) Timm a.a.O.; vgl. auch Raumordnungsbericht 1968 der Bundesregierung - Btgs.-Drucks.V/3958 S. 36
 - 3) Littmann, Raumwirtschaftliche Auswirkungen der Finanzpolitik in: Finanzarchiv NF Bd.19 S.367 ff., 376
 - 4) Hettlage, Wirtschaftsstruktur und Finanzkraft in den Landkreisen in: Der Landkreis 1959 S.329 ff., 330
 - 5) Timm a.a.O.; Hettlage a.a.O.; Littmann a.a.O. S. 378: "Die "economies" einer örtlichen Konzentration der Produktion schlagen nach Überschreitung des Optimums in "diseconomies" um".

möglichst wirtschaftlichen Versorgung der Bevölkerung mit Gütern und Dienstleistungen auf längere Zeit gesehen schädlich sind.

Das Gewerbesteuerhebesatzrecht der Gemeinden verhindert also die optimale Standortverteilung der Unternehmen und führt zu unerwünschten Ballungserscheinungen; es behindert eine gesunde Raumordnung.

6) Soll das Hebesatzrecht der Gemeinden bei der Gewerbesteuer beibehalten werden?

Für die Beibehaltung dieses Rechtes spricht vor allem, daß das Aufkommen an Gewerbesteuer und damit auch das Hebesatzrecht beträchtliches Gewicht innerhalb einer eigenverantwortlichen gemeindlichen Finanzwirtschaft besitzen, auch jetzt noch nach Einführung der Gewerbesteuerumlage. Nennenswerte erzieherische Wirkungen im Sinne einer Interessierung breiter Massen am kommunalpolitischen Geschehen lassen sich mit dem Gewerbesteuerhebesatzrecht andererseits nicht erzielen. Gegen das Hebesatzrecht ist vor allem die stark wettbewerbsverzerrende Wirkung der durch dieses Recht bedingten Belastungsunterschiede geltend zu machen, die letztlich zu bemerkenswerten Gefahren für eine ausgewogene Raumordnung führen.

Damit widerspricht das Gewerbesteuerhebesatzrecht der Gemeinden einem wichtigen Besteuerungsgrundsatz, dem der geringsten Nutzeneinbuße. Dieser Grundsatz bedeutet, daß die Besteuerung der Erreichung des obersten Zieles der Volkswirtschaft, der Erzielung höchsten Gesamtnutzens, nicht nur nicht im Wege stehen, sondern wo immer möglich, ihr auch unmittelbar dienen soll ¹⁾. Dieser Grundsatz ergibt sich aus der Funktion der Steuer, ökonomisches Bedarfsdeckungsmittel zu sein, das heißt, einen gegebenen öffentlichen Bedarf in einer für die Volkswirtschaft oder die Wohlfahrt der Gesamtheit wirtschaftlichen Weise zu decken ²⁾. Aus den oben dar-

1) Gerloff, Steuerwirtschaftslehre in: HFW 2. Aufl.
Bd. II S. 240 ff., 276

2) Gerloff a.a.O.

gestellten Gefahren, die sich insbesondere für die Raumordnung aus dem Gewerbesteuerhebesatzrecht ergeben, wird klar, daß es für die Volkswirtschaft wirtschaftlicher und rationeller wäre, wenn die Gemeinden ihren Finanzbedarf aus einer Gewerbesteuer mit gleichen, vom Staat festgesetzten Steuersätzen schöpfen würden, wenn also das Hebesatzrecht der Gemeinden bei der Gewerbesteuer abgeschafft werden würde ¹⁾. Eine solche Entscheidung wäre im Interesse der Wahrung der Einheitlichkeit der Wirtschaft und der Lebensbedingungen innerhalb des Bundesgebietes dringend geboten ²⁾.

III) Das Hebesatzrecht der Gemeinden bei der Grundsteuer

1) Reformabsichten bei der Grundsteuer

Gegen die Beibehaltung der Grundsteuer lassen sich nur steuersystematische Gründe vorbringen. Der Grundbesitz wird nicht nur mit Grundsteuer, sondern auch mit Vermögensteuer ³⁾ belastet, die Erträge werden außerdem zur Einkommensteuer herangezogen; hinzu kommen die einmaligen Belastungen durch Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer beim Übergang von Grundbesitz ⁴⁾. Diese vom Standpunkt der Steuersystematik unerwünschte Konkurrenz der Steuern läßt sich jedoch bei der Grundsteuer vertreten. Einmal führen niedrige Einheitswerte, Freibeträge und auch die Saldierung der Einheitswerte mit Schulden, welche zum Nominalwert anzu-

1) Es soll hier keine Aussage darüber getroffen werden, ob die Gewerbesteuer wegen ihrer vielfältigen Nachteile nicht ganz abgeschafft werden sollte; vielmehr wird hier unterstellt, daß an der Gewerbesteuer grundsätzlich festgehalten wird.

2) vgl. dazu Hettlage, die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung in: VVDStRL Bd. 14 S. 2 ff., 21, wonach die Finanzverfassung dem einheitlichen Wirtschafts- und Sozialgefüge anzupassen ist und nicht umgekehrt die Wirtschafts- und Sozialordnung entsprechend den gliedstaatlichen Besonderheiten zu differenzieren ist.

3) Troeger-Gutachten Tz. 403; Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/77

4) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/77

setzen sind, dazu, daß der Grundbesitz häufig überhaupt nicht oder sehr gering durch Vermögensteuer belastet ist ¹⁾. Auch im Verhältnis zur Einkommensteuer kommt der Grundsteuer eine Ergänzungsfunktion zu, da die Erträge aus Grundbesitz, vor allem im Bereich der Landwirtschaft, nur unzulänglich mit Einkommensteuer belastet sind ²⁾.

Andererseits bildet die Grundsteuer wegen ihrer weitgehenden Konjunkturunempfindlichkeit eine stetige Einnahmequelle der Gemeinden ³⁾. Sowohl das Troeger-Gutachten ⁴⁾ als auch das Gutachten der Steuerreform-Kommission ⁵⁾ sprachen sich daher nicht nur für eine Beibehaltung der Grundsteuer aus, sondern empfahlen darüberhinaus eine angemessene Erhöhung ⁶⁾. So sollen statt der Einheitswerte von 1935, nach denen die Grundsteuer immer noch erhoben wird ⁷⁾ und die zu einer weitgehenden Erstarrung der Grundsteuer geführt haben, die Einheitswerte vom 1. 1. 1964 zugrundegelegt werden ⁸⁾. Weiter schlug die Steuerreform-Kommission vor, auf jede Differenzierung der Steuermeßzahlen zu verzichten und eine einheitliche Steuermeßzahl einzuführen ⁹⁾. Gleichzeitig soll das Hebesatzrecht der

1) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/78

2) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/79

3) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/62

4) Troeger-Gutachten Tz. 405, 406, 409

5) Steuerreform-Gutachten Tz. VIII/107, 108

6) In einem Minderheitsvotum sprach sich nur Muthesius als Mitglied der Steuerreformkommission für die Abschaffung der Grundsteuer oder doch wenigstens für die Beibehaltung in der derzeitigen Höhe aus, vgl. dazu Fußnote 5 auf S. 713 des Steuerreform-Gutachtens.

7) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/58. Vgl. dazu auch Art. 1 Bewertungsänderungsgesetz 1971 v. 27. 7. 1971 - BGBl. I S. 1157 und Art. 3 Abs. 1 des Bewertungsänderungsgesetzes 1965 vom 13. 8. 1965 - BGBl. I S. 851

8) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/108

9) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/89, 108

Gemeinden gesetzlich so neu geregelt werden, daß sich auf Grund der neuen Einheitswerte ein Mehraufkommen von nur 20 - 25 v.H. ergibt ¹⁾. Eine weitere Steigerung des Grundsteueraufkommens um ca. 25 v.H. soll dadurch erreicht werden, daß die Grundsteuervergünstigung nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz wegfallen soll ²⁾, so daß sich nach den Vorschlägen der Kommission insgesamt eine Steigerung des Grundsteueraufkommens von ca. 50 v.H. ergäbe.

Die Bundesregierung hat am 11. 6. 1971 im Zuge der Beschlüsse über Eckwerte und Grundsätze der Steuerreform 1974 ³⁾ u. a. entschieden, daß bei der Grundsteuer vom 1. 1. 1974 an die Einheitswerte 1964 zugrundegelegt und die Steuermeßzahlen vereinheitlicht werden sollen, wobei bei der Grundsteuer B durch Erhöhung der Steuermeßbeträge ein um 25 v.H. erhöhtes Aufkommen angestrebt wird. Diese Maßnahme soll den Gemeinden Mehreinnahmen von 840 Millionen DM erbringen.

2) Bedeutung der Grundsteuer und des Hebesatzrechtes für eine eigenverantwortliche gemeindliche Finanzwirtschaft

Im Jahre 1969 erbrachte die Grundsteuer A ein Aufkommen von 448 Mio. DM, die Grundsteuer B von 2,143 Mrd. DM ⁴⁾, zusammen also von 2,5908 Mrd. DM ⁵⁾; im Jahre 1970 betrug das Gesamtaufkommen an Grundsteuer 2,6832 Mrd. DM ⁶⁾. Vor der Finanzreform deckte das Grundsteueraufkommen nur 15,8 v.H. der gemeindeeigenen Steuereinnahmen ⁷⁾; trotzdem ist die Grundsteuer nach der Gewerbesteuer die wichtigste Steuer der Gemeinden ⁸⁾.

1) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/108

2) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/108

3) Bulletin des Presse- und Informationsamtes der Bundesregierung Nr. 95 v. 23.6.1971 S. 993 ff., 997

4) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/56

5) Gutachten der Steuerreform-Kommission Anlage 42

6) a.a.O.

7) Troeger-Gutachten Tz. 400

8) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/56

Die Bedeutung der Grundsteuer für die gemeindliche Finanzwirtschaft besteht jedoch nicht so sehr in ihrem zahlenmäßigen Aufkommen, sondern darin, daß das Aufkommen von Konjunkturschwankungen nur sehr geringfügig beeinflußt werden kann ¹⁾, und daß das Aufkommen an Grundsteuer auf die einzelnen Gemeinden verhältnismäßig gleichmäßig streut ²⁾. Da je Einwohner zwischen den Gemeinden nur geringe Unterschiede in der Grundsteuerkraft bestehen, trägt die Grundsteuer damit zu einer einigermaßen gleichmäßigen Finanzausstattung der Gemeinden bei ³⁾.

Das Hebesatzrecht bei der Grundsteuer bewirkt, daß ein Teil der gemeindlichen Steuereinnahmen in einem gewissen Umfang beweglich ist und auf Grund autonomer Entscheidungen der Gemeindeorgane den anstehenden Ausgaben angepaßt werden kann. Derzeit mag die Bedeutung des Grundsteuerhebesatzrechts für die Steuer- und Finanzhoheit der Gemeinden bei einem Anteil des Grundsteueraufkommens von nur 15,8 v.H. an den gesamten gemeindeeigenen Steuereinnahmen gering erscheinen. Zu beachten ist jedoch, daß es sich bei diesem Satz um einen Durchschnittssatz handelt. In reinen Landgemeinden, die häufig keine nennenswerten Gewerbesteuerereinnahmen haben ⁴⁾, wird der Hundertsatz der Grundsteuereinnahmen an den Gesamtsteuereinnahmen wesentlich höher liegen. In diesen Gemeinden kommt der Grundsteuer und damit auch dem Hebesatzrecht bei der Grundsteuer bereits jetzt höhere Bedeutung für eine eigenständige gemeindliche Finanzpolitik zu als anderswo.

Die generelle Bedeutung der Grundsteuer und damit auch des Hebesatzrechtes wird in Zukunft ständig zunehmen.

1) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/62; Bickel, Ertragsteuern in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 403 ff., 419; Institut FSt., Das Besteuerungsrecht der Gemeinden Brief 118 S. 73

2) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VII/60; Troeger-Gutachten Tz. 403; Institut FSt., Die große Steuerreform Heft 80 S. 57

3) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/60

4) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/61

Ein erster Schritt in dieser Richtung ist in der Einführung der Gewerbesteuerumlage im Zuge der Finanzreform zu sehen, die den Anteil der Gewerbesteuer an den Gesamtsteuereinnahmen der Gemeinden von 87 v.H. im Jahre 1969 auf ca. 45 v.H. im Jahre 1970 herabdrückte ¹⁾. Eine weitere Steigerung des Anteils der Grundsteuer an den Gemeindesteuereinnahmen ist von der Steuerreform zu erwarten, die davon ausgehen soll, daß sich das Aufkommen der Grundsteuer B um 25 v.H. erhöht ²⁾. Auf lange Sicht gesehen, wenn im Zuge der Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft die Gewerbesteuer abgeschafft, und wenn ferner den Gemeinden für ihren Anteil an der Einkommensteuer kein Hebesatzrecht zuerkannt werden sollte, ist es sogar wahrscheinlich, daß dann die Grundsteuer die einzige nennenswerte Steuer ist, bei der den Gemeinden ein Hebesatzrecht zusteht, die somit den Gemeinden die im Interesse ihrer eigenverantwortlichen Finanzpolitik erwünschte Beweglichkeit der Steuereinnahmen gewährleistet ³⁾.

3) Erzieherische Wirkung des Grundsteuerhebesatzrechts

Für die Frage, ob dem Grundsteuerhebesatzrecht eine erzieherische Wirkung zukommt, ist zunächst entscheidend, ob die Grundsteuerbelastung von möglichst weiten Kreisen der Bevölkerung zu tragen ist; denn nur für den Personenkreis, der mit Grundsteuer überhaupt belastet wird, kann sich eine erzieherische Wirkung des Hebesatzrechts ergeben.

Unmittelbar oder mittelbar werden nahezu alle Gemeindeglieder mittels der Grundsteuer zur Leistung eines Beitrages zu den gemeindlichen Lasten herangezogen ⁴⁾.

1) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz.VIII/120, 121

2) Vgl. hierzu die Ausführungen im vorhergehenden Abschnitt

3) Auch das Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/107 weist auf die wachsende Bedeutung der Grundsteuer und des Hebesatzrechts hin.

4) Institut FSt., Die große Steuerreform Heft 80 S.56; Institut FSt., Das Besteuerungsrecht der Gemeinden Brief 118 S.72; Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/65, 68

Unmittelbar erreicht werden bei der Grundsteuer A die Inhaber land- und forstwirtschaftlicher Betriebe und bei der Grundsteuer B die Grundstückseigentümer als Steuerschuldner ¹⁾. Mittelbar werden darüberhinaus mit der Grundsteuer die Steuerträger belastet, d. h. die Personen, die die Steuer endgültig aus ihren Mitteln zu tragen haben ²⁾.

Inwieweit Steuerschuldner und Steuerträger bei der Grundsteuer A auseinanderfallen können, d. h. inwieweit die Grundsteuer A von den Inhabern landwirtschaftlicher Betriebe, den Erzeugern, über die Preise auf den Handel und zuletzt auf die Verbraucher überwälzt werden können, läßt sich nur schwer beantworten. Zwar ist die Grundsteuer eine sogenannte "Marktsteuer" ³⁾, eine dem anonymen Markt auferlegte Steuer, die unkontrollierbar in das Kostengefüge und die Preisbildung eingeht, so daß über Umfang und Richtung ihrer Weiterwälzung keine befriedigenden Aussagen gemacht werden können ⁴⁾. Grundsätzlich kann daher die Grundsteuer übergewälzt werden ⁵⁾; bei freier Preisbildung für landwirtschaftliche Erzeugnisse hängt das Maß der Überwälzung allerdings von der Angebots- und Nachfrageelastizität ab ⁶⁾. Die Erzeugerpreise für landwirtschaftliche Produkte unterliegen jedoch weitgehend staatlicher Festsetzung ⁷⁾ oder doch zumindest staatlicher Einflußnahme, in neuerer Zeit sogar durch die Organe der Europäischen Gemeinschaft, wobei die unterschiedliche Grundsteuerbelastung unberücksichtigt bleibt. Da somit eine Überwälzung der Grundsteuer A in ihrer unterschiedlichen Höhe entsprechend den örtlichen Hebesätzen unmöglich erscheint, läßt sich

1) Vgl. dazu § 7 GrStG

2) Gerloff, Steuerwirtschaftslehre in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 240 ff., 267

3) Schmölders, Allgemeine Steuerlehre S. 234

4) Schmölders a.a.O. S. 231

5) Bickel, Ertragsteuern in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 403 ff., 430

6) Bickel a.a.O.

7) Bickel a.a.O.

eine erzieherische Wirkung des Hebesatzrechts bei der Grundsteuer A durch Interessierung weiter Bevölkerungskreise am kommunalen Finanzgebaren nicht erreichen.

Wesentlich anders liegen die Dinge bei der Grundsteuer B. Soweit die Mieten der freien Preisbildung unterliegen, muß grundsätzlich mit der Überwälzung der Grundsteuer auf die Mieter gerechnet werden, da besonders in Ballungsräumen die Nachfrage nach Wohnungen das Angebot bei weitem übersteigt ¹⁾. Beim öffentlich geförderten Wohnungsbau ist im Gegensatz zum frei finanzierten Wohnungsbau die Bildung des Mietpreises nicht frei, sondern es ist von der Kostenmiete auszugehen ²⁾. Bei der Berechnung dieser Kostenmiete ist die Höhe der Grundsteuer mit zu berücksichtigen ³⁾. Hier ist demnach staatlicherseits die Überwälzung der Grundsteuer auf die Mieter vorgesehen ⁴⁾. Bei diesen öffentlich geförderten Wohnungen weiß der Mieter demnach, daß die Grundsteuer auf die Miete übergewälzt wird, und daß bei jeder Erhöhung des Grundsteuerhebesatzes über kurz oder lang seine Miete erhöht werden wird.

-
- 1) Bickel, Ertragsteuern a.a.O. S. 433 nimmt vor allem bei kleinen Wohnungen die Überwälzung auf die Mieter an. Auch das Troeger-Gutachten Tz. 403; das Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz VIII/68; Popitz, Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden S. 120, 121; Institut FSt., Die große Finanzreform Heft 80 S. 56; Institut FSt., Das Besteuerungsrecht der Gemeinden Brief 118 S. 72; Schäfer, Zur Frage der gemeindlichen Finanzreform in: Kommunale Finanzen, Schriftenreihe der Hochschule Speyer Heft 8 S. 65 ff., 75; Haller, Das Gutachten zur Finanzreform in: Konjunkturpolitik 1966 S. 69 ff., 90 gehen von der Überwälzbarkeit der Grundsteuer auf die Miete aus.
 - 2) vgl. dazu etwa § 72 Abs. 1 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes in der Fassung vom 1.9.1965 BGBl. III Nr. 2330-2
 - 3) §§ 18, 27 Abs. 1 Ziff. 1 der Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen in der Fassung vom 1. Aug. 1963 - BGBl. I S. 594
 - 4) Bühler/Strickrodt sprechen in diesem Zusammenhang von einer offenen Weiterwälzung von Steuererhöhungen bei gesetzlich regulierten Preisen; vgl. Bühler/Strickrodt, Allgemeines Steuerrecht 2. Halbb. S. 411

Die Belastungswirkung der Grundsteuer B erfaßt somit nahezu alle Gemeindeeinwohner, die Grundeigentümer und im Zuge der Überwälzung die Mieter von Wohnraum, aber auch von gewerblich genutzten Grundstücken ¹⁾. Im frei finanzierten Wohnungsbau ist der Vermieter allerdings nicht gehalten, den Mietern gegenüber deutlich zu machen, inwieweit er die Grundsteuer überwälzt. Dank ihrer Breitenwirkung erscheint die Grundsteuer - insgesamt gesehen - geeignet, das Interesse der Gemeindeeinwohner an der kommunalen Selbstverwaltung und das Verantwortungsbewußtsein gegenüber der Gemeindepolitik und den Gemeindefinanzen zu wecken ²⁾. Wenn die Gemeindeeinwohner gezwungen sind, über entsprechend erhöhte Hebesätze mittelbar zur Finanzierung kommunaler Vorhaben beizutragen, werden sie besonders auf ein sparsames Finanzgebahren ihrer Gemeinde drängen ³⁾. Die Gemeindeverwaltung wird sich starkem politischen Druck ausgesetzt sehen, u. ä. von den Verbänden wie dem Haus- und Grundbesitzerverein, so sparsam wie möglich zu wirtschaften. Schließlich kann die Vertretungskörperschaft der Gemeinde ihrer Aufgabe als "Schule der Demokratie" gerecht werden, indem der Nachwuchs für die Parlamente des Bundes und der Länder im Gemeinderat den Umgang mit dem Steuerbewilligungsrecht lernt, mit dem breite Schichten der Bevölkerung erreicht werden. Gerade wegen der Breitenwirkung der Grundsteuer kommt dem Hebesatzrecht und seiner erzieherischen Wirkung die geschilderte hohe Bedeutung zu.

4) Grundsteuerhebesatzrecht und Forderung nach einheitlichen Lebens- und Wettbewerbsbedingungen

Das Hebesatzrecht der Gemeinden bei der Grundsteuer widerspricht der Forderung nach Schaffung und Wahrung

-
- 1) Die Bundesregierung hat im Bulletin des Presse- und Informationsamtes Nr. 95 v. 23.6.1971 S. 1036 den derzeitigen Anteil der Grundsteuer an den Mieten auf 3 bis 5 v.H. geschätzt; dieser Anteil wird sich nach der geplanten Steuerreform erhöhen.
 - 2) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/68; Institut FSt., Die große Finanzreform Heft 80 S. 56
 - 3) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/68

einheitlicher Lebensbedingungen, da die Grundstückseigentümer von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich hoch zur Grundsteuer herangezogen werden und die Mieter unterschiedliche Belastung durch die übergewälzte Grundsteuer tragen müssen.

Darüberhinaus steht das Grundsteuerhebesatzrecht der Forderung nach Schaffung und Wahrung einheitlicher Wettbewerbsbedingungen entgegen, da auch Gewerbebetriebe neben der Gewerbesteuer entweder als Eigentümer des Betriebsgrundstückes bzw. im Wege der Überwälzung als Mieter unterschiedlich hohe Grundsteuer tragen müssen. Die Belastungsunterschiede sind indessen nicht so schwerwiegend, daß sie zu gravierenden Wettbewerbsverzerrungen führen könnten, da bei gewerblichen Betrieben die Grundsteuer in der heutigen Höhe zumeist ein verhältnismäßig unbedeutender Kostenfaktor ist ¹⁾.

Wettbewerbsverzerrungen durch das Grundsteuerhebesatzrecht sind schließlich noch für die Vermieter von Wohn- und Gewerberaum denkbar, wenn man davon ausgeht, daß infolge der Überwälzung der Grundsteuer die Mieten von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich hoch sind.

Bei der angespannten Lage auf dem Wohnungsmarkt, besonders in Ballungsgebieten, wird jedoch die Höhe der Miete für freifinanzierte Wohnungen und Gewerberäume nicht so sehr von den Kosten bestimmt, die dem Vermieter entstehen, sondern danach, welche Miete der Markt nach dem Gesetz von Angebot und Nachfrage hergibt.

Das Hebesatzrecht der Gemeinden bei der Grundsteuer ist danach nicht gerade wettbewerbsneutral, doch halten sich die möglichen Wettbewerbsverzerrungen in engen Grenzen.

5) Auswirkungen des Hebesatzrechts der Gemeinden bei der Grundsteuer auf die Raumordnung

Da das Grundsteuerhebesatzrecht der Gemeinden kaum zu Wettbewerbsverzerrungen führt, gibt es auch wenig An-

¹⁾ Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/74; Troeger-Gutachten Tz. 403; Institut ESt., Das Besteuerungsrecht der Gemeinden, Brief 118 S. 73

laß zu Verschiebungen in der örtlichen Produktionsstruktur. So sind Betriebsverlagerungen in einen anderen Ort allein wegen zu hoher Grundsteuerbelastung nur theoretisch denkbar, aber wenig wahrscheinlich. Auch kann man sich nicht vorstellen, daß Landgemeinden niedrige Grundsteuerhebesätze als Anreiz zur Industrieansiedlung benutzen und damit andere Standortnachteile ausgleichen ¹⁾. Gerade die ländlichen Gemeinden, die kaum über Industrie verfügen und deren Steuerkraft daher gering ist, sind meist zu besonders hohen Steuersätzen gezwungen, um wenigstens den notwendigen Bedarf finanzieren zu können ²⁾. Die Höhe der Grundsteuer ist mithin, wie auch die Steuerreformkommission ausgeführt hat ³⁾, kein wesentlicher Gesichtspunkt bei der Standortwahl.

Angesichts des Mangels an Wohnungen dürfte es auch kaum zu Wohnungswechseln in eine andere Gemeinde kommen, weil dort wegen eines niedrigeren Hebesatzes der überwältzte Anteil der Grundsteuer an den Mieten und damit die Mieten selbst niedriger sein könnten. Zumal bei freier Mietgestaltung wird kaum ein durch die höhere Grundsteuer bedingter Unterschied in der Miethöhe spürbar werden.

Schließlich ist beim Hebesatzrecht für die Grundsteuer besonders bemerkenswert, daß eine Steuerausweichung in der Weise, daß das Steuerobjekt in eine andere Gemeinde verlagert wird, nicht möglich ist ⁴⁾. Das Steuerobjekt, Grund und Boden sowie die darauf errichteten Gebäude, entziehen sich naturgemäß der Verlagerung von einer Gemeinde in eine andere, so daß mit Recht von einer starken örtlichen Verknüpfung der

1) So Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/64

2) Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 730 ff., 736. In den Bundesländern, die genehmigungsfreie Höchstgrenzen für das Hebesatzrecht festgesetzt haben, wie NRW, sind freilich für kleinere Gemeinden niedrigere Höchstwerte vorgesehen als für größere Gemeinden.

3) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/64

4) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/69

Grundsteuer gesprochen werden kann ¹⁾. Die Grundsteuer erfüllt in besonders hohem Maße den von Popitz ²⁾ aufgestellten Grundsatz der Radizierbarkeit der Besteuerungsmöglichkeiten auf die Gemeinden, wonach die Steuern für die Gemeinden besonders geeignet wären, bei denen eine starke örtliche Verknüpfung unmittelbar im steuerlichen Tatbestande selbst läge. Diese Verknüpfung ist nach Ansicht von Popitz da besonders gegeben, wo die Besteuerung Objekte erfaßt, die mit dem Gemeindegebiet räumlich verbunden seien. Eine engere Verbindung mit dem Gemeindegebiet als bei der Grundsteuer ist kaum denkbar, so daß die Grundsteuer in optimaler Weise örtlich radizierbar ist. Sie ist daher als Gemeindesteuer besonders geeignet ³⁾. Unter Gemeindesteuern versteht Popitz grundsätzlich bewegliche Gemeindesteuern, Steuern also, deren Höhe von der Gemeinde bestimmt wird ⁴⁾. Daraus folgt, daß gerade die Grundsteuer sich als bewegliche Gemeindesteuer eignet, also als Steuer mit gemeindlichem Hebesatzrecht. Da es nicht zu Verlagerungen des Steuerobjekts auf Grund des Hebesatzrechts der Gemeinde kommen kann, drohen durch dieses Hebesatzrecht auch keine Gefahren für die Raumordnung.

6) Soll das Hebesatzrecht der Gemeinden bei der Grundsteuer beibehalten werden?

Dem Hebesatzrecht bei der Grundsteuer kommt in hohem Maße eine erzieherische Wirkung zu im Sinne einer Interessierung breiter Bevölkerungsschichten am kommunalen Geschehen und weiterhin im Sinne einer Erziehung

1) Institut FSt., Die große Finanzreform Heft 80 S. 56; Institut FSt., Das Besteuerungsrecht der Gemeinden Brief 118 S. 72

2) Popitz, Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden S. 114

3) Auch Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW Bd. II S. 730 ff., 748 hält die Steuern als Gemeindesteuern für besonders geeignet, die sich wegen enger örtlicher Verknüpfung der Steuergewalt nachgeordneter Körperschaften nicht leicht entziehen können.

4) Grundsatz der Beweglichkeit der Gemeindesteuern vgl. Popitz a.a.O. S.113

der Gemeindeorgane zu sparsamen Wirtschaften. Es gibt den Gemeindefinanzen eine gewisse Beweglichkeit, die es der Gemeinde erlaubt, die Höhe der Einnahmen an das Ausgabenvolumen anzupassen. Zwar widerspricht das Hebesatzrecht bei der Grundsteuer grundsätzlich der Forderung nach Wahrung der Wirtschaftseinheit und einheitlicher Lebensverhältnisse. Dieser Widerspruch kann jedoch hingenommen werden, da wegen der Unmöglichkeit, Grund und Boden zu verlagern, Störungen der Raumordnung durch das Hebesatzrecht nicht zu erwarten und die Gefahren für die ausgeglichene räumliche Wirtschaftsstruktur sehr gering sind. Angesichts der Vorteile, die das Grundsteuerhebesatzrecht für eine kraftvolle kommunale Selbstverwaltung bedeutet, sollte dieses Hebesatzrecht beibehalten werden ¹⁾. Sollte die geplante Steuerreform zu einer wesentlichen Erhöhung der Grundsteuerbelastung führen, dürfte es jedoch ratsam sein, im Wege der Gesetzgebung die bisherigen großen Bandbreiten zu verringern ²⁾.

IV) Das Hebesatzrecht der Gemeinden bei ihrem Anteil am Einkommensteueraufkommen gemäß Art. 106 Abs. 5 GG

1) Bedeutung des Gemeindeanteils am Einkommensteueraufkommen und des gegebenenfalls zu gewährenden Hebesatzrechts für eine eigenverantwortliche gemeindliche Finanzwirtschaft

Der Anteil der Gemeinden am Aufkommen der Einkommen- und Lohnsteuer in Höhe von 14 v.H. erbrachte 1970 ein Aufkommen von 7,152 Mrd. DM; bei einem Gesamtsteueraufkommen der Gemeinden und Gemeindeverbände in diesem Jahr von 19,673 Mrd. DM ³⁾ betrug der Gemeindeanteil an Einkommen- und Lohnsteuer 36,4 v.H. dieses Gesamtsteueraufkommens. Die Gemeinden erhalten diesen An-

1) Im Ergebnis übereinstimmend Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/90

2) Bei der Grundsteuer A betrug 1970 im Bundesgebiet die Bandbreite bei den kreisfreien Städten 240 Punkte, bei der Grundsteuer B 170 Punkte; vgl. Tabelle I im Kapitel D)

3) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/298

teil am Einkommen- und Lohnsteueraufkommen im Austausch gegen eine Umlage des Staates in Höhe von 40 v.H. des Gewerbesteueraufkommens nach Ertrag und Kapital¹⁾.

Nach dem Stand der amtlichen Steuerschätzung vom 20./21. November 1969²⁾ wächst das Aufkommen aus der Einkommen- und Lohnsteuer und damit auch des Gemeindeanteils im Verhältnis schneller als das Aufkommen der Gewerbesteuer und der staatlichen Umlage, so daß sich als Saldo ein laufend steigender Betrag ergibt, der die Gemeindefinanzmasse verstärkt: 1970 beträgt die Verstärkung nach dieser Schätzung .. 1,60 Mrd. DM, 1971 .. 1,96 Mrd. DM, 1972 .. 2,38 Mrd. DM und 1973 schließlich 2,82 Mrd. DM. Quantitativ bedeutet der Austausch zwischen dem Anteil der Gemeinden an der Einkommensteuer und der Gewerbesteuerumlage eine beachtliche Verstärkung der Gemeindefinanzmasse; dieser Verstärkungseffekt wird sich nach den eben dargestellten Schätzungen in Zukunft eher noch steigern. Qualitativ sollten mit der Gemeindefinanzreform vor allem die Steuerkraftunterschiede zwischen den Gemeinden gemildert werden, die durch das Übergewicht der Gewerbesteuer entstanden waren³⁾. Ob dieses Ziel erreicht worden ist, muß bezweifelt werden⁴⁾, da einmal die Einkommensteuer ebenfalls eine hohe Streuungsintensität aufweist, die mit der der Gewerbesteuer fast parallel läuft⁵⁾, und zum anderen bei der zum 1. 1. 1972 vor-

1) Vgl. dazu § 6 Gemeindefinanzreformgesetz

2) Vgl. die Tabelle in Schmidt, Gemeindefinanzreformgesetz Tz. 169

3) Begründung der Bundesregierung zum Finanzreformgesetz - Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 215, 216, 241

4) Pagenkopf, Die Finanz- und Steuerpolitik in der 5. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages in: DÖV 1970 S. 299 ff., 305; anderer Ansicht Institut FSt., Das Besteuerungsrecht der Gemeinden Brief 118 S. 47, 48

5) Pagenkopf a.a.O.; Augustin, Kommunalen Finanzausgleich und Selbstverwaltung in: DÖV 1952 S. 425 ff., 425, 426; Klein, Die Stellung der Gemeinden im Grundgesetz und in der Finanzverfassung der Bundes- (Fortsetzung der Fußnote 5) auf Seite 249)

genommenen Verdoppelung der bei der Verteilung zugrunde-
zulegenden Höchstbeträge auf 16.000 bzw. 32.000 DM ¹⁾
die Proportionalzone der Einkommen- und Lohnsteuer
verlassen wird.

Das Hebesatzrecht der Gemeinden für den Anteil an der
Einkommensteuer würde den gemeindlichen Steuereinnah-
men ein hohes Maß an Beweglichkeit verleihen, da immer-
hin nach den Zahlen von 1970 36,4 v.H. der Steuerein-
nahmen beweglich würden. Insofern würde das gemeind-
liche Hebesatzrecht zur Stärkung des Gedankens ge-
meindlicher Selbstverwaltung im Sinne selbstverant-
wortlicher Tätigkeit beitragen, was ja auch das Ziel
der Pläne zur Einführung eines derartigen Rechts der
Gemeinden ist ²⁾. Ob mit der Einführung des Hebesatz-
rechts wirklich eine Stärkung der eigenen Finanzver-
antwortung der Gemeinden erreicht würde, hinge freilich
auch davon ab, wie die Gemeinden von diesem Recht Ge-
brauch machen würden. Die Troeger-Kommission scheint
davon ausgegangen zu sein, die Gemeinden würden in der
Regel nicht vom Hebesatz von 100 v.H. abweichen ³⁾.
Demgegenüber liegt angesichts der von den Gemeinden
geltend gemachten Finanznot die Vermutung viel näher,
daß die Gemeinden nach einer erfolgten Einführung
des Hebesatzrechts innerhalb kurzer Zeit nahezu ge-

(Fortsetzung der Fußnote 5) von Seite 248):
republik in: Gemeindliches Finanz- und Prüfungs-
wesen, Schriftenreihe der Verwaltungsakademie Ost-
westfalen-Lippe Bd. 4 S. I/18; Popitz, Der künftige
Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemein-
den S. 120

- 1) Vgl. § 3 Abs. 2 Gemeindefinanzreformgesetz in der
Fassung des Gesetzes zur Änderung des Gemeindefi-
nanzreformgesetzes vom 27.12.1971 - BGBl. I S.
2157
- 2) Troeger-Gutachten Tz. 420, 331 ff.; Begründung der
Bundesregierung zum Finanzreformgesetz - Btgs.-
Drucks. V/2861 Tz. 240
- 3) Vgl. etwa Troeger-Gutachten Tz. 416, wonach die
Steuerbelastung im Normalfall auf der bisherigen
Höhe bliebe, sowie Tz. 427 und 431

schlossen zu den Höchstbesätzen übergehen würden¹⁾. Wenn die Gemeinden in ihrer Mehrzahl die entsprechenden Bewilligungen zur Einführung der Hebesätze gleichzeitig erteilen, könnte nicht mit einem fühlbaren politischen Widerstand in den einzelnen Gemeinden gerechnet werden²⁾. In diesem Fall würden sich die Gemeinden selbst der Möglichkeit begeben, die Hebesätze zu variieren, da angesichts des Investitionsbedarfs der Gemeinden eine spätere Senkung kaum vorstellbar erscheint. Demgegenüber wird im Troeger-Gutachten³⁾ ausgeführt, es komme allein auf die rechtliche Möglichkeit der Gemeinden an, die Hebesätze nach Bedarf zu ändern. Dadurch werde der Zusammenhang zwischen den Ausgabebewilligungen des Gemeindeparlaments und der steuerlichen Belastung der Einwohner hergestellt. Tatsächlich muß die Möglichkeit der Hebesatzvariiierung allerdings ohne große praktische Bedeutung bleiben, wenn damit zu rechnen ist, daß sie in der Regel nicht ausgenutzt werden wird⁴⁾. Die erhoffte Wirkung einer

- 1) Institut FSt., Die Gemeindeeinkommensteuer, Brief 98 S. 8 und Institut FSt., Die große Finanzreform, Heft 80 S. 43. Darauf deutet auch die Tatsache hin, daß in der Öffentlichkeit die Einführung des Hebesatzrechts immer wieder unter Hinweis auf die angespannte Finanzlage der Gemeinden schlechthin gefordert wird, vgl. etwa die Forderung des Städtetages, daß die Kommunen das Recht erhielten, auf ihren Anteil an Lohn- und Einkommensteuer einen Zuschlag bis zu 20 Prozent zu erheben, in der FAZ vom 8. 1. 1971; oder die Rede des CDU-Abgeordneten Evers vor dem Bundestag am 3. 11. 1971, in der er verlangt hat, entweder den Anteil der Gemeinden an der Lohn- und Einkommensteuer von bisher 14 v.H. zu erhöhen oder den Gemeinden ein Hebesatzrecht einzuräumen, in FAZ vom 4. 11. 1971. Wäre keine Ausnutzung des Hebesatzrechts bis zur Höchstgrenze beabsichtigt, so wären diese Forderungen im Zusammenhang mit Klagen über die Finanznot der Gemeinden wenig sinnvoll.
- 2) Institut FSt., Die Gemeindeeinkommensteuer, Brief 98 S. 8
- 3) Troeger-Gutachten Tz. 428
- 4) Timm, Bemerkungen zur Reform des Gemeindesteuersystems, insbesondere zur Gemeindeeinkommensteuer in: Die Finanzreform und die Gemeinden, Schriftenreihe des Vereins für Kommunalwissenschaften Bd. 14 S. 51 ff., 62

Einführung des Hebesatzrechts, die in der Stärkung eigenverantwortlicher finanzwirtschaftlicher Betätigung der Gemeindeorgane gesehen wird, kann in diesem Fall kaum eintreten.

Im Rahmen der weiteren Untersuchung der Vor- und Nachteile einer Gewährung des Hebesatzrechts beim Gemeindeanteil an Lohn- und Einkommensteuer wird jedoch von einer möglichst idealen Ausübung des Hebesatzrechts ausgegangen werden; nur wenn eine breite Fächerung der Hebesätze angenommen wird, lassen sich die positiv und negativ zu bewertenden Folgen dieses Hebesatzrechts absehen.

2) Erzieherische Wirkung des Hebesatzrechts am Gemeindeanteil an der Einkommensteuer

Nach Ansicht der Troeger-Kommission sollte durch die Beteiligung der Gemeinden am proportionalen Teil der Einkommensteuer den Gemeinden eine neue Einnahmequelle geschaffen werden, durch die ein möglichst breiter Kreis der Einwohner erfaßt und auf diesem Wege an den Geschicken der Gemeinde unmittelbar interessiert wird ¹⁾. Ferner ist die Kommission der Ansicht, die Möglichkeit der Hebesatzvariierung durch die Gemeinde reiche aus, um den Zusammenhang zwischen den Ausgabebewilligungen des Gemeindeparlamentes und der steuerlichen Belastung der Einwohner herzustellen ²⁾ und damit auf eine sparsame Haushaltsführung hinzuwirken.

Ob sich diese erzieherische Wirkung mit dem Hebesatzrecht für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer erreichen ließe, erscheint jedoch zweifelhaft.

Es muß hier daran erinnert werden, daß der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer völlig an die staatliche Einkommensteuer gekoppelt ist, so daß der Charakter

1) Troeger-Gutachten Tz. 411; vgl. auch Neumark, Probleme und Aspekte einer Finanzreform in: Die Finanzreform und die Gemeinden, Schriftenreihe des Vereins für Kommunalwissenschaften Bd. 14 S. VII ff., XI

2) Troeger-Gutachten Tz. 428

der Einkommensteuer als einer einheitlichen Staatssteuer im Interesse einer möglichst einfachen Verwaltung und klarer Rechtsverhältnisse zwischen Steuerpflichtigen und Steuergläubiger nicht geändert wird ¹⁾. Der Nachteil dieser Abhängigkeit des Gemeindeanteils vom Bestand der staatlichen Einkommensteuer liegt darin, daß nur die Einwohner durch ihren Gemeindeanteil zu den Gemeindelasten beitragen, die überhaupt Einkommensteuer zahlen müssen ²⁾. Ein großer Teil der Bevölkerung wird überhaupt nicht erfaßt; hierunter fallen vor allem die Gemeindeeinwohner ohne eigenes Einkommen und die Einkommensbezieher, die infolge der Gewährung von Freibeträgen nicht zur Einkommen- und Lohnsteuer herangezogen werden ³⁾. Nach der Einkommensteuerstatistik von 1965 ⁴⁾ waren von den 23,264 Mio. Einkommen- und Lohnsteuerpflichtigen 6,152 Mio. (26,4 v.H.) nicht belastet ⁵⁾. Von den ca. 60 Mio. Einwohnern der Bundesrepublik wurden somit im Jahre 1965 nur ca. 17 Mio. (ca. 30 v.H.) zur Einkommensteuer herangezogen.

Die Freistellung der einkommen- und lohnsteuerfreien Bürger von der staatlichen Einkommensteuer hat zur Folge, daß sie auch keinen Beitrag zu den gemeindlichen Lasten über den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer leisten. Sie würden durch die Einführung des Hebesatzrechts nicht betroffen, das Hebesatzrecht wäre mithin kein geeignetes Mittel, die nicht unerhebliche Zahl der Einkommen- und Lohnsteuerfreien an den kom-

1) Begründung der Bundesregierung zum Finanzreformgesetz - Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 332

2) Institut FSt., Die Gemeindeeinkommensteuer Brief 98 S. 10; Institut FSt., Die große Finanzreform Heft 80 S. 43

3) Institut FSt. Brief 98 S. 11

4) Statistisches Jahrbuch 1969 S. 404; Wirtschaft und Statistik 1969 Heft 11 S. 620

5) Nach der Statistik von 1961 lag der Vomhundertsatz bei 30,4 v.H., vgl. dazu Institut FSt. Brief 98 S. 11 und Statistisches Jahrbuch 1967 S. 430. Das Absinken der Prozentzahlen der Lohn- und Einkommensteuerfreien ist auf die allgemein gestiegenen Einkünfte zurückzuführen, vgl. dazu Institut FSt. Heft 80 S. 43 Fußnote 147

munalen Belangen zu interessieren. Bereits in dieser Tatsache ist eine erhebliche Minderung der angestrebten erzieherischen Wirkung der Einführung des Gemeindeanteils an Einkommensteuer und eines Hebesatzrechts daran zu sehen ¹⁾. Hinzu kommt, daß auch diejenigen, die nicht mit Lohn- und Einkommensteuer belastet sind, in nicht geringem Umfang als Gemeindevertreter an der Beschlußfassung in den Gemeindeparlamenten beteiligt zu sein pflegen bzw. durch ihre parteipolitische Vertretung einen nicht unbeträchtlichen Einfluß auf die Entscheidungen des Gemeindeparlamentes nehmen ²⁾. Hier ergibt sich ein Mißstand, auf den bereits Popitz hingewiesen hat ³⁾, daß nämlich diejenigen, die über die Höhe der Gemeindesteuern beschließen, meist selbst nicht steuerpflichtig sind und u. U. eine Ausgabenpolitik betreiben, die auf die Deckungsfragen wenig Rücksicht nimmt. Eine solche Entwicklung würde die erzieherische Wirkung eines Hebesatzrechts für den Anteil der Gemeinden an der Einkommensteuer unterlaufen.

Eine derartige Wirkung könnte das Hebesatzrecht im übrigen nur dann entfalten, wenn die Belastung für den einzelnen Steuerpflichtigen fühlbar würde. Dem steht entgegen, daß der Lohnsteuerpflichtige bedingt durch das Lohnabzugsverfahren nach derzeit geltendem Recht keinen Steuerbescheid, schon gar keinen Bescheid der Gemeinde über den ihr zufließenden Teil der Lohnsteuer, bekommt. Die große Masse der Steuerpflichtigen macht sich kaum Gedanken über die Frage, wer die Abzüge von ihrem Lohn erhält und wie sie verwendet werden ⁴⁾. Registriert wird meist nur die

1) Auch Haller, Das Gutachten zur Finanzreform in: Konjunkturpolitik 1966 S. 69 ff., 91 befürchtet, daß die nicht unerhebliche Zahl der Einkommensteuer- und Lohnsteuerfreien die Wirkung der Differenzierungsmöglichkeit der Gemeinden bei den Hebesätzen an der Gemeindeeinkommensteuer nach dem Troeger-Modell mindert.

2) Institut FSt., Die Gemeindeeinkommensteuer Brief 98 S. 12

3) Popitz, Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden S. 117

4) Institut FSt. Brief 98 S. 9

Gesamtsumme der Abzüge vom Lohn ¹⁾. Nur ein ganz geringer Teil der Lohnsteuerpflichtigen wird überhaupt wissen, daß seit 1970 ein Teil seiner Lohnsteuer, und zwar 14 v.H., an die Gemeinden fließt. Der derzeitige Rechtszustand des Lohnabzugsverfahrens bei der Lohnsteuer steht demnach der angestrebten erzieherischen Wirkung des Hebesatzrechts bei den Lohn- und Gehaltsempfängern, das sind ca. 80 v.H. der Erwerbstätigen ²⁾, entgegen.

Diese Bedenken gegen das Lohnabzugsverfahren würden beseitigt, wenn die Vorschläge der Steuerreform-Kommission ³⁾ verwirklicht würden, die die Ausweitung des Veranlagungsverfahrens auf alle Lohnsteuerpflichtigen vorsehen. Der Arbeitnehmer würde danach nach Ende des Kalenderjahres eine Steuererklärung abzugeben haben und erhielte als Ergebnis des Veranlagungsverfahrens vom Finanzamt einen Steuerbescheid für die Vergangenheit ⁴⁾. Voraussetzung dafür, daß der Steuerpflichtige die unterschiedliche Belastung durch verschiedene Hebesätze für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer überhaupt bemerken würde, wäre, daß in diesem Steuerbescheid die Höhe der an die Gemeinde abgeführten Beträge und der jeweilige Hebesatz der hebeberechtigten Gemeinde gesondert aufgeführt wären.

Eine Ideallösung vom Gesichtspunkt erzieherischer Wirkung des Hebesatzrechts wäre es zweifellos, wenn alle Lohn- und Einkommensteuerpflichtigen außer einem Steuerbescheid vom Finanzamt einen weiteren Bescheid von der hebeberechtigten Gemeinde selbst erhielten. Erst durch einen Steuerbescheid der Gemeinde könnte dem bisher durch Lohnsteuerabzug an den öffentlichen Lasten beteiligten Arbeitnehmer seine unmittelbare persönliche Beteiligung an den finanzpolitischen Ent-

1) Institut FSt. a.a.O.

2) Institut FSt. a.a.O.

3) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. II/775 ff.

4) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. II/775

scheidungen der von ihm gewählten Gemeindevertretung sichtbar und bewußt gemacht werden ¹⁾. Dieser Lösung würde allerdings ein höherer Verwaltungsaufwand entgegenstehen.

Weiter wäre erforderlich, daß den Gemeinden bei der Hebesatzgestaltung ein gewisser Spielraum eingeräumt würde, damit dem Bürger die Belastungsunterschiede überhaupt spürbar würden ²⁾. Um Zahlen über die unterschiedliche Belastung mit Lohn- und Einkommensteuer durch die Einführung eines Hebesatzrechts und damit über die Auswirkungen des Hebesatzrechts selbst auf die Steuerschuld des einzelnen Steuerpflichtigen zu gewinnen, soll von folgenden Voraussetzungen ausgegangen werden: Einmal soll der Anteil der Gemeinden an der Einkommen- und Lohnsteuer bei 14 v.H. des Aufkommens liegen, wie es derzeit geltende Rechtslage ist ³⁾. Weiter soll, dem Troeger-Gutachten folgend ⁴⁾, zugrundegelegt werden, daß die Gemeinden das Recht erhielten, einen Hebesatz zwischen 80 und 120 v.H. zu beschließen. Die folgende Berechnung wurde in wesentlichen Teilen der Veröffentlichung des Instituts Finanzen und Steuern "Das Besteuerungsrecht der Gemeinden" ⁵⁾ entnommen, die sich auf die Lohnsteuerstatistik 1965 ⁶⁾ stützt. Nach dieser Statistik befanden sich 80,3 v.H. aller Lohnsteuerpflichtigen in den Bruttolohngruppen bis 12.000 DM. Die Lohnsteuerpflichtigen in der Gruppe 9.600 DM bis 12.000 DM zahlten im Durchschnitt 783 DM Lohnsteuer. Der Gemeindeanteil von 14 v.H. hätte in dieser Gruppe durchschnittlich 109,62 DM betragen. Der Bewegungsspielraum betrug 40 v.H. die-

1) Institut FSt., Die Gemeindeeinkommensteuer, Brief 98 S. 9; Institut FSt., Die große Finanzreform, Heft 80 S. 72; Nöll von der Nahmer, Ein neues Gutachten zur Finanzreform in: Finanz-Rundschau 1967 S. 89 ff., 89

2) Das wäre nicht der Fall, wenn sich die Befürchtungen bewährten sollten, daß die Gemeinden nach einer Übergangszeit mehr oder weniger geschlossen die Höchstsätze anwenden würden.

3) Vgl. § 1 Gemeindefinanzreformgesetz

4) Troeger-Gutachten Tz. 420

5) Institut FSt. Brief 118 S. 68, 69

6) Statistisches Jahrbuch 1966 S. 404

ses Betrages ¹⁾, das sind jährlich 44 DM oder 0,4 v.H. des Bruttolohnes, monatlich geht es also um eine Mehr- oder Minderbelastung von ca. 3,67 DM ²⁾. Die Belastungswirkung der Hebesatzvariiierung von 80 - 120 v.H. ist daher für die Erzielung der gewünschten erzieherischen Wirkung zu gering ³⁾, da bei dieser Größenordnung der Steuerpflichtige kaum gemeindepolitisch "wach" werden dürfte und auch die Gemeindevertreter keine allzu großen Skrupel haben dürften, eine so bescheidene Erhöhung zu beschließen ⁴⁾.

Die eben angestellten Überlegungen gelten jedoch nur für die große Mehrheit der Steuerpflichtigen, die in den niedrigen und mittleren Steuerklassen sind. Für den anderen Teil der Bevölkerung, der einer der oberen Steuerklassen angehört, ist die Belastungswirkung des Hebesatzrechts infolge der Progression durchaus beachtlich ⁵⁾, da 40 v.H. von einem Gemeindeanteil von 14 v.H. an der Einkommensteuer immerhin 5,6 v.H. der gesamten Einkommensteuer ausmachen, also beinahe das Doppelte des Steuersatzes für die Ergänzungsabgabe von 3 v.H. ⁶⁾. Für die Erzielung erzieherischer Wirkung kommt es jedoch weniger auf den kleinen Kreis der Großverdiener an; vielmehr sollen breite Schichten der Bevölkerung an den kommunalen Belangen interessiert werden ⁷⁾.

-
- 1) Das Institut FSt. Brief 118 ging nur von 20 v.H. aus, da es nur die mögliche Mehrbelastung durch den Hebesatz von 100 bis 120 v.H. untersuchte, vgl. a.a.O. S. 68
 - 2) Haller, der die ähnlich geringe Wirkung des Troeger-Modells kritisiert, bezeichnet die Größenordnung von 3,83 DM monatlich, die er als Hebesatzspielraum für das Troeger-Modell errechnet hat, als die Größenordnung der Müllabfuhrgebühr, vgl. Haller, Das Gutachten zur Finanzreform in: Konjunkturpolitik 1966 S. 69 ff., 91
 - 3) Institut FSt., Die Gemeindeeinkommensteuer Brief 98 S. 8
 - 4) Haller a.a.O.
 - 5) Institut FSt., Das Besteuerungsrecht der Gemeinden Brief 118 S. 70
 - 6) Der Steuersatz für die Ergänzungsabgabe ergibt sich aus dem 2. Steueränderungsgesetz 1967 v. 21.12.67 - BGBI. I S. 1254
 - 7) Troeger-Gutachten Tz. 411

3) Hebesatzrecht der Gemeinden für ihren Anteil an der Einkommensteuer und Forderung nach einheitlichen Lebensbedingungen

Die sozialstaatliche Forderung nach Schaffung und Wahrung der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse, wie sie in Art. 72 Abs. 2 Ziff. 3 und Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Ziff. 2 GG Eingang in die Verfassung gefunden hat, bedeutet auf dem Gebiet des Steuerrechts, daß alle Bürger der Bundesrepublik unabhängig von ihrem Wohnsitz oder Arbeitsplatz gleichmäßig mit Steuern belastet werden sollen ¹⁾. Erhielten die Gemeinden das von ihnen erstrebte Hebesatzrecht für ihren Anteil an der Einkommensteuer, würde damit die Möglichkeit geschaffen, daß die Hebesätze und damit die Gesamtbelastung der Einwohner mit Einkommen- und Lohnsteuer von Ort zu Ort unterschiedlich wäre. Die Herbeiführung dieser Folge wäre nicht einmal nur Nebenwirkung, sondern gerade die erwünschte Konsequenz aus einer Einführung des Hebesatzrechts. Ergebnis der Hebesatzeinführung wäre, daß die nach dem Steuerabzug sich ergebenden Nettolöhne unter vergleichbaren Bedingungen - gleicher Bruttolohn, gleiche Freibeträge, gleiche Steuerklasse - höher oder niedriger wären, je nachdem, ob der Steuerpflichtige einem höheren oder niedrigeren Hebesatz unterläge ²⁾; entsprechende Auswirkungen würden sich auch für die Einkommensteuerpflichtigen ergeben. Die Belastungsunterschiede von Ort zu Ort würden sich also als Steigerung oder Verkürzung der entstandenen Gewinne auswirken, so daß sich allein aus der Wahl des Wohnsitzes die Entscheidung darüber ergeben würde, ob jemand mit größerem oder geringerem Erfolg am Wirtschaftsleben teilgenommen hat, ein Ergebnis, das volkswirtschaftlich kaum erträglich ist ³⁾. Die Ein-

1) Vgl. oben S. 58, 208, 209

2) Timm, Bemerkungen zur Reform des Gemeindesteuersystems, insbesondere zur Gemeindeeinkommensteuer in: Die Finanzreform und die Gemeinden, Schriftenreihe des Vereins für Kommunalwissenschaften Bd. 14 S. 51 ff., 67

3) FroböB, Kommunale Steuern und Umlagen in: HKWP Bd. III S. 271 ff., 301; Institut FSt., Die Gemeindeeinkommensteuer, Brief 28. 1. 19

führung unterschiedlicher Hebesätze für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer bedeutet eine ungleichmäßige Belastung mit Steuern je nach Wohnsitz und damit ein Verstoß gegen den Grundsatz der Wahrung einheitlicher Lebensverhältnisse im Bundesgebiet ¹⁾ und zugleich auch gegen den Grundsatz der Wahrung der Wirtschaftseinheit, da die wirtschaftlichen Bedingungen ungleichmäßig werden ²⁾.

Daneben wäre in der Einführung des Hebesatzrechts und der damit verbundenen örtlich unterschiedlichen steuerlichen Belastung der Einkommen ein Verstoß gegen das gerade in der Einkommensbesteuerung verankerte Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu sehen, da der Wohnsitz kein Kriterium für die steuerliche Leistungsfähigkeit darstellt ³⁾. Dieses Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bei der Einkommen- und Lohnsteuer entspricht am besten der Forderung nach Steuergerechtigkeit und damit auch dem Sozialstaatsgedanken.

Bei Einführung des Hebesatzrechtes bestünde die Gefahr, daß Personen ihren Wohnsitz von Gemeinden mit hohen Hebesätzen in Gemeinden mit niedrigeren Hebesätzen verlagern ⁴⁾, daß es auf lange Sicht durch unterschiedlich hohe Lohnsteuer zu einer Veränderung der Verteilung des Faktors Arbeit über den Raum kommen könnte ⁵⁾. Das könnte zu einer Verstärkung der Steuerkraftunterschiede beitragen, da sich in reichen Gemeinden, die vergleichsweise niedrige Hebesätze auf-

1) Institut FSt. a.a.O.

2) Daß diese Verstöße gegen den Einheitswahrungsgrundsatz keine Verfassungswidrigkeit und damit Nichtigkeit der möglichen Einführung des Hebesatzrechts zur Folge haben, wurde bereits oben S.181/182 ausgeführt.

3) Timm, Finanzpolitische Autonomie untergeordneter Gebietskörperschaften (Gemeinden) und Standortverteilung in: Kommunale Finanzen und Finanzausgleich, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd. 32 S. 9 ff., 58

4) Vgl. Albers, Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten öffentlichen Hand in: Finanzarchiv NF Bd. 19 S. 399 ff., 414

5) Timm a.a.O.

weisen, Steueroasen bilden könnten, in die besonders Einkommensteuerpflichtige mit hohem Einkommen umsiedeln und so die Steuerkraft dieser Gemeinden noch mehr erhöhen würden. Diesen Steueroasen stünden die Steuersteppen gegenüber, Gemeinden, die steuerschwach und daher zur Anwendung hoher Hebesätze gezwungen wären, dadurch wiederum Einkommensteuerzahler durch Abwanderung in Steueroasen verlören ¹⁾.

Wenn man jedoch an Hand des Beispiels auf S. 255, 256 sieht, daß für ca. 80 v.H. der Einkommensteuerpflichtigen die Belastungsunterschiede durch ein Hebesatzrecht zwischen 80 und 120 v.H. so geringe Beträge im Monat ausmachen würden, daß seine Auswirkungen kaum oder gerade noch fühlbar für die Betroffenen wären, kann man sich nicht vorstellen, daß es bei der großen Mehrheit der Steuerpflichtigen zu Wohnsitzverlagerungen kommen könnte. Es besteht allenfalls die Gefahr, daß Einkommensteuerpflichtige mit sehr hohen zu versteuernden Beträgen ihren Wohnsitz in eine Gemeinde mit niedrigeren Hebesätzen verlagern. Da dies jedoch nur ein verhältnismäßig geringer Teil der Steuerpflichtigen ist, würde durch diese Wanderungsbewegung die Ballungstendenz innerhalb des Bundesgebietes nur unwesentlich verstärkt.

4) Hebesatzrecht der Gemeinden für ihren Anteil an der Einkommensteuer und staatliche Konjunkturpolitik

Die Einkommensteuer hängt vom Zustand der Volkswirtschaft in ihrer Gesamtheit ab und ist geeignet, die gesamte Volkswirtschaft maßgebend zu beeinflussen. Wegen dieser ihrer überragenden Stellung im Steuersystem der Bundesrepublik ist die Einkommensteuer ein wichtiges Instrument staatlicher Sozial-, Wirtschafts-

1) Zur Gefahr einer solchen Entwicklung vgl. Popitz, Der Finanzausgleich in: HFW 1. Aufl. Bd. II S. 338 ff., 362, der u. a. darauf hinweist, daß die Steueroasen bei unterschiedlicher Einkommensteuerbelastung innerhalb eines einheitlichen Wirtschaftsgebietes durch ihre Anziehungskraft die Last der schlechter gestellten Gebiete noch vermehren.

und Konjunkturpolitik ¹⁾.

Der Eignung der Einkommensteuer zur Steuerung des Konjunkturverlaufs hat der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StabG) vom 8. 6. 1967 ²⁾ Rechnung getragen ³⁾. § 26 StabG brachte Änderungen des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der Fassung vom 10.12.1965 ⁴⁾. Gemäß § 51 Abs. 3 des EStG in der geänderten Fassung wird die Bundesregierung ermächtigt, durch Rechtsverordnung Vorschriften zu erlassen, nach denen die Einkommensteuer einschließlich der Kapitalertragsteuer um höchstens 10 v.H. herabgesetzt oder erhöht werden kann, falls eine Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts eingetreten ist oder sich abzeichnet, die entweder eine nachhaltige Verringerung der Umsätze oder der Beschäftigung zur Folge hatte oder erwarten läßt oder erhebliche Preissteigerungen mit sich gebracht hat oder erwarten läßt. Weiter kann die Bundesregierung unter bestimmten Voraussetzungen durch Rechtsverordnung die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen sowie die degressive Abschreibung ganz oder teilweise ausschließen ⁵⁾.

Diese Möglichkeiten staatlicher Konjunkturpolitik mit Hilfe der Einkommensteuer würden bei Einführung eines gemeindlichen Hebesatzrechts auf den Anteil der Gemeinden an der Einkommensteuer erschwert ⁶⁾. Für die einheitliche Konjunkturpolitik würde dann eine

1) Institut FSt., Die Gemeindeeinkommensteuer Brief 98 S. 15; Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW Bd. II S. 730 ff., 749; Laufenburger, Die Einkommensbesteuerung in: HFW Bd. II S. 448 ff., 452, 453; Pagenkopf, Probleme der Steuerreform, Beiträge des Deutschen Industrieinstituts 1971 Heft 7/8 S. 19

2) BGBI. I S. 582

3) Institut FSt. Brief 98 S. 15

4) BGBI. I S. 1901

5) Vgl. § 51 Abs. 2 EStG, eingefügt durch § 26 StabG

6) Institut FSt. Brief 98 S. 16

gefährliche Lage geschaffen, da die Gemeinden durch ein Gegensteuern mit den Einkommensteuerhebesätzen eine Senkung oder Anhebung der Einkommensteuerbelastung aus konjunkturellen Gründen unterlaufen und damit die Wirkung staatlicher Einkommensteuerpolitik aufheben könnten ¹⁾. Versucht z. B. der Staat in Zeiten einer Rezession durch eine Senkung der Einkommensteuer nach dem StabG und EStG die Konjunktur neu zu beleben, so könnten sich die Gemeinden ihrerseits veranlaßt sehen, ihren durch die Rezession bedingten Einnahmeausfall durch eine Erhöhung des Hebesatzes für ihren Anteil an der Einkommensteuer zu mildern oder gar auszugleichen ²⁾. Durch derartiges prozyklisches Verhalten der Gemeinden bei der Hebesatzgestaltung läßt sich die Gefahr nicht ausschließen, daß die antizyklische Konjunkturpolitik des Staates in ihrer Wirkung empfindlich gebremst würde, z. B. die Wiederbelebung der Konjunktur verzögert und damit volkswirtschaftlicher Schaden angerichtet würde.

Zumindest wären die staatlichen Organe genötigt, bei jeder Änderung der Einkommensteuerbelastung im Zuge konjunkturpolitischer Maßnahmen die Gemeinden von der Notwendigkeit zu überzeugen und auf Gemeindeparlamente sowie Gemeindeverwaltungen einzuwirken, die staatlichen Maßnahmen nicht durch Hebesatzmanipulationen zu kompensieren. Angesichts der Schwierigkeiten, Abgeordnete und Minister von Bund und Ländern

1) Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW Bd. II S. 730 ff., 749

2) Institut FSt. Brief 98 S. 16; Timm, Bemerkungen zur Reform des Gemeindesteuersystems, insbesondere zur Gemeindeeinkommensteuer in: Die Finanzreform und die Gemeinden, Schriftenreihe des Vereins für Kommunalwissenschaften Bd. 14 S. 51 ff., 64. Diese Gefahr ist umso größer, als gemäß § 19 StabG die Kreditaufnahme der Gemeinden eingeschränkt werden kann, die Gemeinden unter Umständen also nicht auf dem Wege der Verschuldung ihren Einnahmeausfall decken können. Zudem fehlt den Gemeinden die Möglichkeit, Deckungslücken wie der Staat durch Inanspruchnahme der Notenbank zu füllen, vgl. dazu Timm a.a.O.

von der Notwendigkeit konjunkturpolitisch einheitlichen vorgehens zu überzeugen, dürfte es fast unmöglich sein, Zehntausende von Bürgermeistern, Gemeindegeldverwaltern, Kämmerern und Gemeinderatsmitgliedern zu einem derartigen Verhalten zu veranlassen ¹⁾. Die Erfordernisse staatlicher Konjunkturpolitik mit Hilfe der Einkommensteuer sprechen also gegen Manipulationsmöglichkeiten der Gemeinden bei der Einkommensteuer und damit auch gegen die Einführung eines Hebesatzrechts für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer.

5) Haushaltsrechtliche Schwierigkeiten bei der Einführung des Hebesatzrechts für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer

Da der Anteil der Gemeinden an der Lohnsteuer zusammen mit der staatlichen Lohnsteuer eingezogen werden soll, müßten die unterschiedlichen Hebesätze für die verschiedenen Wohngemeinden auf den betreffenden Lohnsteuerkarten eingetragen werden ²⁾; auf andere Weise ließen sich die unterschiedlichen Hebesätze bei der Lohnsteuer bei dem derzeit geltenden Lohnabzugsverfahren nicht berücksichtigen. Die Ausschreibung der Lohnsteuerkarten ist nach § 10 Abs. 1 LStDV 1962 ³⁾ so durchzuführen, daß sich die Lohnsteuerkarten spätestens am 15. November eines jeden Jahres im Besitz der Arbeitnehmer befinden. In der Regel werden jedoch die Lohnsteuerkarten bereits im September oder Anfang Oktober dem Steuerpflichtigen zugestellt. Da für die Ausstellung und den Versand der Steuerkarten etwa 2 Monate benötigt werden, müßten die Hebesätze spätestens Anfang Juli feststehen.

1) Vgl. Albers, Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten öffentlichen Hand in: Finanzarchiv NF Bd. 19 S. 399 ff., 410. Auch Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW Bd. II S. 730 ff., 749 bezeichnet freiwilliges gemeinsames Handeln nachgeordneter Körperschaften zur Erreichung konjunkturpolitischer Ziele als Ausnahme.

2) Vgl. § 3 Abs. 4 des Entwurfes eines Gemeindeeinkommensteuergesetzes in: Troeger-Gutachten Anlage 10a

3) vom 18.9.1962 - BGBl. I S. 621

Diese Termine ließen sich nicht bis zum Beginn des Rechnungsjahres hinausschieben, da der Arbeitgeber vorher wissen müßte, welchem Hebesatz der einzelne Arbeitnehmer unterläge und welchen Betrag er dem Arbeitnehmer abzuziehen hätte. Auf die Eintragung des Hebesatzes auf den Lohnsteuerkarten vor dem Stichtag und vor der Aushändigung an die Arbeitnehmer könnte folglich nicht verzichtet werden ¹⁾.

Andererseits müßte der Beschluß über die Höhe des Hebesatzes für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer rechtlich als Teil der Haushaltssatzung getroffen werden. Das ergibt sich einmal aus zwingendem geltenden Recht, wonach die Haushaltssatzung unter anderem die Steuersätze für die Gemeindesteuern enthält, die für jedes Rechnungsjahr neu festzusetzen sind ²⁾. Obwohl der Hebesatz für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer ein Zu- bzw. Abschlag zu einer staatlichen Steuerüberweisung wäre ³⁾, würde für den Gemeindevohner die Belastung mit Einkommen- und Lohnsteuer durch das Hebesatzrecht variiert; das Hebesatzrecht wirkte also nach außen wie der Steuersatz bei einer Gemeindesteuer. Es bestünden daher keine Bedenken, § 85 Ziff. 2 nwGO und die entsprechenden Bestimmungen in anderen Bundesländern analog auf den Hebesatz für den Gemeindeanteil anzuwenden ⁴⁾. Dabei wird allerdings unterstellt, daß ein eventuell einzuführendes Hebesatzrecht ähnlich gestaltet würde wie das Hebesatzrecht bei den Realsteuern, daß also die Hebesätze grundsätzlich alljährlich neu zur Disposition stünden.

Die Festsetzung des Hebesatzes für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer müßte auch von der Sachlage her im Rahmen der Haushaltssatzung erfolgen. Durch

1) Institut FSt. Brief 98 S. 17

2) Vgl. z. B. § 85 Ziff. 2 nwGO

3) Vgl. dazu oben S. 169, 177

4) Vgl. dazu Institut FSt. Brief 98 S. 18, wobei freilich die rechtliche Ausgestaltung des Gemeindeanteils im Zuge der Finanzreform noch nicht bekannt war.

die Gewährung des Hebesatzrechts soll den Gemeinden ja gerade die Möglichkeit gegeben werden, die Höhe ihrer Einnahmen dem geplanten Ausgabenvolumen anzupassen. Dies könnte nur im Rahmen der Festsetzung des Haushaltsplanes erfolgen, der wiederum der wichtigste Bestandteil der Haushaltssatzung darstellt ¹⁾. Es besteht also ein untrennbarer Zusammenhang zwischen der jährlichen Festsetzung der beweglichen Steuern und der Aufstellung des Haushaltsplanes ²⁾.

Dieser sachliche und damit auch zeitliche Zusammenhang zwischen der Beschlußfassung über die Höhe der beweglichen Steuern und der Festsetzung des Haushaltsplanes ergibt sich auch aus den Haushaltsgrundsätzen der Vollständigkeit und Genauigkeit. Unter dem Vollständigkeitsprinzip ist die Forderung zu verstehen, den Haushaltsplan derart aufzustellen, daß er die voneinander gesonderten Voranschläge sämtlicher Einnahmen und Ausgaben enthält ³⁾. Gemäß dem Genauigkeitsprinzip sind Einnahmen und Ausgaben in der Höhe zu veranschlagen, in der sie aller Voraussicht nach in der kommenden Haushaltsperiode eingehen bzw. zu leisten sein werden ⁴⁾. Hiernach ist insbesondere die Höhe jeder einzelnen Einnahmeart der Gemeinden möglichst genau zu berechnen bzw. ist, falls eine Berechnung nicht möglich sein sollte, eine sorgfältige Schätzung vorzunehmen. Sowohl nach dem Vollständigkeitsprinzip als auch nach dem Grundsatz der Budgetgenauigkeit muß demnach die Höhe aller beweglichen Einnahmen bei Gestaltung des Haushaltsplanes

1) Vgl. § 85 Ziff. 1 HwGO

2) Popitz, Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden S. 28; Institut FSt. Brief 98 S. 18

3) Neumark, Theorie und Praxis der Budgetgestaltung, in: HFW 2. Aufl. Bd. I S. 554 ff., 574; Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft S. 167; ders., Kommunalrecht S. 382; Vialon, Haushaltsrecht S. 79, 130; vgl. auch § 8 GemHVO v. 26.1. 1954 - nwGS S. 614

4) Neumark a.a.O. S. 582; Pagenkopf, Einführung in die Kommunalwissenschaft a.a.O.; Pagenkopf, Kommunalrecht S. 383; Vialon, Haushaltsrecht S. 96, 131; vgl. auch § 8 Abs. 2 nwGemHVO

bestimmt werden, und damit auch die Höhe des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer. Dies setzt aber die gleichzeitige Festsetzung des gegebenenfalls einzuführenden Hebesatzes voraus.

Würde der Hebesatz vor der Verabschiedung des Haushaltes festgesetzt, so bestünde die Gefahr der Ungenauigkeit. Entweder würde der Bedarf zu hoch angesetzt und damit auch der Hebesatz. In diesem Fall droht eine unnötige und rechtlich unzulässige Überbeanspruchung der Steuerpflichtigen, da deren Steuerkraft nur zur Deckung des jeweiligen Jahresbedarfs angespannt werden darf ¹⁾. Würde andererseits die zeitlich vor der Verabschiedung des Haushaltes liegende Festsetzung der Hebesätze sich später bei Verabschiedung des Haushaltsplanes als zu niedrig erweisen, wäre der Haushaltsausgleich gefährdet. ²⁾ Eine zeitliche Trennung zwischen der Beschlußfassung über die Hebesätze und der Festsetzung des Haushaltsplanes ist daher aus zwingenden haushaltsrechtlichen Gründen und Vorschriften nicht möglich ³⁾. Der Haushaltsplan kann jedoch frühestens erst kurz vor Ablauf des vorangegangenen Haushaltsjahres verabschiedet werden. Das liegt einmal daran, daß die Gemeinden das Finanzausgleichsgesetz des jeweiligen Landes abwarten müssen, das frühestens kurz vor Ende des Vorjahres verabschiedet wird; aus ihm ergibt sich die Höhe der Finanzzuweisungen des Landes, die die einzelne Gemeinde zu erwarten hat ⁴⁾. Zum anderen erfordert das Genauigkeitsprinzip, daß der Haushalt erst kurz vor Beginn

1) Berkenhoff, Anlage öffentlicher Gelder in: Zeitschrift für Kommunalwirtschaft 1963 S. 190 ff., 192; Institut FSt. Brief 98 S. 19. Das Verbot der Überbelastung der Steuerpflichtigen mit Gemeindesteuern ergibt sich auch aus dem Grundsatz der Subsidiarität der Steuern, vgl. § 3 Abs. 3 nwkAG vom 21.10.1969 - nwkVB1. S.712; § 87 Abs. 5 S.2nwkGO

2) Institut FSt. Brief 98 S. 19

3) Institut FSt. a.a.O. Auf diese haushaltsrechtlichen Schwierigkeiten weist auch Lorenz, Die Neuordnung des Gemeindesteuersystems im Gutachten über die Finanzreform in: DÖV 1967 S. 606 ff., 608 hin.

4) Institut FSt. a.a.O.

des Haushaltsjahres verabschiedet wird, um die Höhe des Bedarfs und der voraussichtlichen Einnahmen mit einiger Sicherheit abschätzen zu können ¹⁾. Aus diesen Gründen kann die Haushaltssatzung keinesfalls bereits Anfang Juli verabschiedet werden, wenn der Hebesatz für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer feststehen müßte, um ihn noch rechtzeitig auf die Lohnsteuerkarten eintragen zu können.

Die haushaltsrechtlichen Bedenken gegen die Einführung des Hebesatzrechts würden entfallen, wenn das Modell II der Steuerreform-Kommission für die Erhebung der Lohnsteuer verwirklicht würde, wonach alle Arbeitnehmer nach Ende des Kalenderjahres veranlagt würden, dann einen Steuerbescheid des Finanzamtes erhielten und der Lohnsteuerabzug eine Art Einkommensteuer-Vorauszahlung wäre ²⁾. Möglich wäre dann die Regelung, daß den Arbeitnehmern Steuerabzüge auferlegt würden, die einem Hebesatz für den Gemeindeanteil an der Lohnsteuer in der Höhe des Vorjahres entsprächen. In diesem Falle müßte auf die Lohnsteuerkarten der Hebesatz des vorigen Haushaltsjahres eingetragen werden, das zu diesem Zeitpunkt noch liefere. Die Gemeinden könnten dann termingemäß im Rahmen der Haushaltssatzung über die Höhe des Hebesatzes entscheiden. Der Nachteil wäre allerdings, daß erst nach Ablauf des Kalenderjahres dieser Hebesatz dadurch berücksichtigt würde, daß im Rahmen des Steuerbescheides der Lohnsteuerpflichtige entsprechend dem Hebesatzbeschuß zu einer Nachzahlung herangezogen würde bzw. zuviel gezahlte Steuer erstattet erhielte, falls der Hebesatz sich gegenüber dem Vorjahr geändert hätte. Bei einer Erhöhung des Hebesatzes müßten die Gemeinden allerdings ihren Bedarf über Kredite zwischenfinanzieren, da die Mehreinnahmen

1) Institut FSt. a.a.O. Aus diesem Grunde muß der Zeitabstand zwischen Aufstellung der Voranschläge und dem Beginn des Budgetvollzugs möglichst kurz sein. Vgl. Neumark, Theorie und Praxis der Budgetgestaltung in: HFW Bd. I S. 554 ff., 582

2) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. II/775 ff.

aus dem höheren Hebesatz erst nach Ablauf des Haushaltsjahres zur Verfügung stünden.

6) Hebesatzrecht der Gemeinden für den Anteil an der Einkommensteuer und der dadurch zu erwartende Verwaltungsaufwand

Sollte das Hebesatzrecht der Gemeinden für ihren Anteil an Lohn- und Einkommensteuer eingeführt werden, so entstünde sowohl bei den Arbeitgebern als auch bei der Finanzverwaltung ein erheblicher Mehraufwand an Verwaltungsarbeit ¹⁾.

Die Arbeitgeber müßten neben den Abzugsbeträgen der staatlichen Lohnsteuer auch noch die Beträge berechnen und einbehalten, die auf den Gemeindeanteil entfielen, und zwar entsprechend dem jeweiligen Hebesatz der Wohnsitzgemeinde ihrer Arbeitnehmer ²⁾. Die Arbeitgeber müßten daher auf dem Lohnsteuerkonto eines jeden Arbeitnehmers den Hebesatz seiner Wohnsitzgemeinde eintragen und fortlaufend die auf den Abrechnungszeitraum entfallenden Beträge des Gemeindeanteils ermitteln und eintragen ³⁾. Dazu wäre erforderlich, daß die Arbeitgeber gegenüber dem bisherigen Zustand wesentlich erweiterte Lohnsteuertabellen benutzten ⁴⁾; denn diese Tabellen müßten jeweils um die möglichen Hebesätze erweitert werden. Geht man von den Vorschlägen der Troeger-Kommission aus, nach denen die möglichen Hebesätze bei 80, 90, 100, 110, 120 v. H. lägen ⁵⁾, so würde sich nach Berechnungen des Instituts "Finanzen und Steuern" der

1) Vgl. dazu die sehr ausführliche Darstellung des Instituts FSt. Brief 98 S. 20-28

2) Es muß hier davon ausgegangen werden, daß bei Einführung des Hebesatzrechts das Gemeindefinanzreformgesetz etwa entsprechend den Vorschlägen der Troeger-Kommission Tz. 420 ff. geändert werden müßte, da es in seiner jetzigen Fassung mit seiner Verteilung des Gemeindeanteils nach einer Schlüsselzahl auf Grund von Steuerstatistiken die Einführung eines Hebesatzrechts unmöglich machte.

3) Institut FSt. Brief 98 S. 20

4) Troeger-Gutachten Tz. 423; Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/172

5) Troeger-Gutachten Tz. 420

Gesamtumfang der amtlichen Tabellen von bisher 226 Druckseiten mit 105.672 Steuerbeträgen auf 1.356 Druckseiten mit 528.360 Steuerbeträgen erhöhen ¹⁾.

In Großbetrieben, in denen die Lohnabrechnungen mit Hilfe der elektronischen Datenverarbeitung durchgeführt werden, müßten infolgedessen teure Zusatzgeräte angeschafft bzw. gemietet werden, da die dann erforderliche Mehrarbeit vielfach die vorhandenen Speicherkapazitäten überschreiten würde ²⁾.

Neben dieser weitaus komplizierteren Ermittlung der Lohnsteuer ergäben sich für den Arbeitgeber besondere Schwierigkeiten, wenn der Arbeitnehmer seine Lohnsteuerkarte dem Arbeitgeber nicht oder nicht rechtzeitig gäbe. In diesem Falle sähe sich der Arbeitgeber genötigt, seinerseits Ermittlungen über den Hebesatz der Wohnsitzgemeinde des betreffenden Arbeitnehmers anzustellen ³⁾.

Bei den Lohnsteuerabrechnungen hätten die Arbeitgeber den an das Betriebsfinanzamt abzuführenden Gesamtbeitrag der Lohnsteuer in den staatlichen Anteil und in den, der auf die Gemeinden entfielen, aufzuteilen. Auch die am Jahresschluß oder bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses auszustellenden Bescheinigungen auf den Lohnsteuerkarten müßten derartig unterteilt werden ⁴⁾.

Bei der Finanzverwaltung würde die Einführung des Hebesatzrechts ebenfalls beträchtliche Mehrarbeit mit sich bringen ⁵⁾. Die Finanzverwaltung müßte den An-

1) Institut FSt. Brief 98 S. 20

2) Institut FSt. Brief 98 S. 21

3) Institut FSt. Brief 98 S. 21

4) Institut FSt. a.a.O.

5) Sollte es doch noch zur Errichtung der von der Troeger-Kommission vorgeschlagenen zentralen Verteilungsstelle kommen - vgl. dazu Troeger-Gutachten Anlage 10a § 7 -, so würde ein Teil der Mehrarbeit von dieser Stelle erledigt werden. Dadurch würde jedoch der Verwaltungsaufwand nicht gemindert, sondern nur verlagert.

teil der einzelnen Gemeinden an Lohn- und Einkommensteuer nach den jeweiligen Hebesätzen ermitteln und an die berechtigten Gemeinden abführen. Besondere Schwierigkeiten würden sich ergeben, wenn Steuerpflichtige mehrere Wohnsitze mit jeweils verschiedenen Hebesätzen hätten und wenn Verheiratete noch keinen gemeinsamen Haushalt hätten. Hier müßte die Finanzverwaltung bei Ausstellung der Lohnsteuerkarten entscheiden, welche Gemeinde nach Lage der Verhältnisse empfangsberechtigt sein soll ¹⁾. Da die Kirchensteuer von der gesamten Einkommen- und Lohnsteuer, also auch von dem Gemeindeanteil, zu berechnen ist, müßte hierfür ein fiktiver Hebesatz von 100 v.H. zugrundegelegt werden ²⁾. Außerdem müßten bei der Einkommensteuer die unterschiedlichen Hebesätze bei Berichtigungsveranlagungen, Festsetzung von Vorauszahlungen, Erlaß, Stundung und bei der Bearbeitung von Rechtsbehelfen berücksichtigt werden ³⁾. Der Mehraufwand bei der Finanzverwaltung konnte hier nur andeutungsweise dargestellt werden, da noch nicht vorauszusehen ist, wie das Verteilungsverfahren für den Gemeindeanteil geregelt würde, falls man sich zur Einführung des Hebesatzrechts entschließen sollte.

Der durch die Einführung des Hebesatzrechtes bei Arbeitgebern und bei der Finanzverwaltung entstehende Mehraufwand an Verwaltungsarbeit wird allgemein anerkannt ⁴⁾.

-
- 1) Institut FSt. Brief 98 S. 23
 - 2) Der entstehende Ausfall an Kirchensteuer ließe sich andernfalls nur durch eine lineare Erhöhung ausgleichen. Vgl. dazu Institut FSt. Brief 98 S.24
 - 3) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/173
 - 4) Begründung der Bundesregierung zum Entwurf des Finanzreformgesetzes - Btgs.-Drucks. V/2861 Tz. 240; Troeger-Gutachten Tz. 432; Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/172, 173; Pagenkopf, Die Finanz- und Steuerpolitik in der 5. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages in: DÖV 1970 S. 299 ff., 304; Lorenz, Die Neuordnung des Gemeindesteuersystems im Gutachten über die Finanzreform in: DÖV 1967 S. 606 ff., 608; Institut FSt. Brief 98 S. 20-28 und Brief 118 S. 70.
(Fortsetzung der Fußnote ⁴⁾ auf Seite 270.)

7) Soll den Gemeinden das Hebesatzrecht für ihren Anteil an der Einkommen- und Lohnsteuer gewährt werden?

Für die Beweglichkeit des Gemeindeanteils an der Einkommen- und Lohnsteuer spricht vor allem, daß man damit am besten eigenverantwortlicher gemeindlicher Finanzwirtschaft und damit dem Gedanken kommunaler Selbstverwaltung gerecht würde; in diesem Falle könnten die Gemeinden die Einnahmen aus ihrem Anteil an Einkommen- und Lohnsteuer ihrem Finanzbedarf anpassen. Andererseits bestehen gegen die Einführung des Hebesatzrechts erhebliche Bedenken. In Anbetracht der großen Zahl der Lohn- und Einkommensteuerfreien und angesichts der Tatsache, daß das Hebesatzrecht für die große Masse der Steuerpflichtigen kaum spürbar würde, könnte von einer erzieherischen Wirkung dieses Hebesatzrechts in nennenswertem Umfang nicht die Rede sein. Da das Hebesatzrecht der Forderung nach Wahrung einheitlicher Lebens- und Wirtschaftsbedingungen in der Bundesrepublik widerspräche, bestünde die Gefahr, daß besonders Großverdiener, für die das Hebesatzrecht im Gegensatz zur Masse der Bevölkerung spürbar würde, ihren Wohnsitz in Gemeinden mit geringerer Belastung nehmen würden, wodurch bereits vorhandene Steuerkraftunterschiede verstärkt würden. Weiter spricht gegen die Einführung dieses Hebesatzrechts, daß dadurch die Einkommen- und Lohnsteuer als Mittel staatlicher Konjunktursteuerung paralysiert werden könnte. Ferner stünden dem Hebesatzrecht die oben geschilderten haushaltsrechtlichen Schwierigkeiten und der Mehraufwand an Verwaltungsarbeit bei Arbeitgebern und der Finanzverwaltung entgegen. Alle diese Gründe lassen von einer Einführung

(Fortsetzung der Fußnote 4) von Seite 269):

Schließlich hat schon Popitz vor der Verwaltungsmehrarbeit gewarnt, die mit der Gewährung des gemeindlichen Zuschlagsrechtes bei der Einkommensteuer verbunden ist, vgl. dazu Popitz, Der Finanzausgleich in: HFW 1. Aufl. Bd. II 1927 S. 338 ff., 361; ders., Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden S. 120

des gemeindlichen Hebesatzrechtes für den Anteil der Gemeinden an Lohn- und Einkommensteuer, wie es Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG vorsieht, abraten. Auch in der Vergangenheit stieß es bereits auf Bedenken, untergeordneten Gebietskörperschaften wie den Gemeinden ein Zuschlagsrecht bei der Einkommen- und Lohnsteuer als der staatlichen Hauptsteuer zu gewähren ¹⁾.

Schließlich haben sich auch das Institut Finanzen und Steuern ²⁾ und die Steuerreform-Kommission ³⁾ gegen die Einführung des Hebesatzrechtes ausgesprochen. Keinesfalls wäre die Einführung des Hebesatzrechtes ein sinnvolles Mittel zur Bekämpfung der von den Städten und Gemeinden geltend gemachten Finanznot. Würden die Erwartungen der Gemeinden einheitlich in die Richtung gehen, nach Einführung des Hebesatzrechtes durch Anwendung der Höchstsätze auf unabsehbare Zeit sich entsprechende Mehreinnahmen zu verschaffen, dann hätte die Einführung eines solchen Rechtes ihren Sinn verloren; die Gemeinden würden sich selbst der durch die Einführung gewonnenen Eigenverantwortung wieder berauben. Zur Behebung der derzeitigen Finanzkrise wäre es die weitaus bessere Lösung, die Gemeinden durch eine bundeseinheitliche Erhöhung ihres Anteils an der Einkommen- und Lohnsteuer von derzeit 14 v. H. mit zusätzlichen Einnahmen zu versorgen.

1) Popitz, Der Finanzausgleich in: HFW 1. Aufl. Bd. II S. 338 ff., 361-364; ders., Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden S. 119, 120; ders., Einkommensteuer in: HStW Bd. III 4. Aufl. S. 400 ff., 436 mit einem Zitat von Stamp: "the personal tax to be successfull must be national"; Bickel, Der Finanzausgleich in: HFW 2. Aufl. Bd. II S. 730 ff., 749; Teschemacher, Die Einkommensteuer in: HFW 1. Aufl. Bd. II S. 65 ff., 123

2) Institut FSt. Brief 98 S. 28, 29; Brief 118 S. 70

3) Gutachten der Steuerreform-Kommission Tz. VIII/171-175

F) Zusammengefaßtes Ergebnis

- 1) Der Hebesatz bei den Realsteuern entspricht dem Steuersatz im systematischen Steueraufbau, da durch seine Anwendung auf den Steuermeßbetrag die Steuerschuld konkretisiert wird und er somit das letzte Glied in der Kette der Steuerberechnung darstellt.
- 2) Das Hebesatzrecht der Gemeinden bei den Realsteuern ist rechtmäßig. Spezialgesetzliche Ermächtigungsnormen für die Festsetzung der Realsteuerhebesätze durch die Gemeinden sind die bundesrechtlichen Vorschriften der §§ 16 Satz 1 GewStG, 21 Abs. 1 Satz 3 GrStG in Verbindung mit § 2 Abs. 1 EinfGRealStG.

Das Hebesatzrecht verstößt nicht gegen höherrangige Vorschriften, insbesondere nicht gegen das Willkürverbot des Art. 3 Abs. 1 GG und nicht gegen die sozialstaatliche Forderung nach Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit sowie einheitlicher Lebensverhältnisse im Bundesgebiet (Art. 20 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 72 Abs. 2 Ziff. 3 und Art. 106 Abs. 3 Satz 4 Ziff. 2 GG). Die Gewährung des Realsteuerhebesatzrechts dient der Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung. Da das Selbstverwaltungsrecht selbst in Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG institutionell garantiert ist, kann die Einräumung des Hebesatzrechts nicht als willkürlich im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG angesehen werden. Dies muß um so mehr gelten, als der Verfassungsgesetzgeber selbst in Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG den einfachen Gesetzgeber angewiesen hat, den Gemeinden das Hebesatzrecht bei den Realsteuern zu gewähren. Zwischen der sozialstaatlichen Forderung nach einheitlichen Lebensverhältnissen und der Selbstverwaltungsgarantie besteht ein unlösbares, vom Verfassungsgeber gewolltes Spannungsverhältnis. Bezüglich des Hebesatzrechts bei den Realsteuern

hat sich der Verfassungsgeber durch die bereits angeführte Vorschrift des Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG eindeutig für die Gewährung des Hebesatzrechts ausgesprochen und damit insoweit der kommunalen Selbstverwaltung den Vorrang eingeräumt.

- 3) Durch Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG ist den Gemeinden das Hebesatzrecht bei den Realsteuern verfassungsrechtlich garantiert worden; eine etwaige Aufhebung dieses Rechts würde infolgedessen eine Grundgesetzänderung gemäß Art. 79 GG erforderlich machen.

Da das Hebesatzrecht der Gemeinden nicht als Wesensbestandteil der Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG anzusehen ist, wird es nicht durch diese Vorschrift verfassungsrechtlich garantiert. Auch die Realsteuergarantie des Art. 106 Abs. 6 Satz 1 1. Halbs. GG umfaßt nicht das Hebesatzrecht.

- 4) Das Hebesatzrecht für die Realsteuern steht den Gemeinden nicht uneingeschränkt, sondern nur im Rahmen der Gesetze zu (Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG).

Zu den wichtigsten Beschränkungen zählen die Vorschriften über die Genehmigungspflicht und über die Verkoppelung der Realsteuerhebesätze untereinander. Diese Beschränkungen des Hebesatzrechts gelten nur in einem Teil der Bundesländer; sie beruhen dort auf entsprechenden Vorschriften der Gemeindeordnungen und auf Verordnungen der Landesregierungen, letztere gestützt auf die Verordnungsermächtigung des § 6 EinfGRealStG.

- 5) Der Anteil der Gemeinden an den Verbundsteuern und damit auch an der Einkommensteuer gemäß Art. 106 Abs. 3 und Abs. 7 GG in Verbindung mit den Finanzausgleichsgesetzen der Länder wird nach dem System der Finanzausweisungen an die einzelnen Gemeinden verteilt. Der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer gemäß Art. 106 Abs. 5 GG ist demgegenüber rechtlich als Steuerüberweisung zu qualifizieren.

- 6) Eventuell eingeführte Hebesätze für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer gemäß Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG hätten den Charakter von Zu- bzw. Abschlägen zur Einkommensteuer.
- 7) Nach einer entsprechenden Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes würden gegen die Einführung des gemeindlichen Hebesatzrechts für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer gemäß Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG keine rechtlichen Bedenken bestehen. Im Gegensatz zum Hebesatzrecht bei den Realsteuern ist das Hebesatzrecht für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer nicht verfassungsrechtlich garantiert, seine Einführung daher verfassungsrechtlich nicht zwingend geboten.
- 8) Das Hebesatzrecht der Gemeinden bei den Realsteuern hat sich so ausgewirkt, daß sich die Hebesätze in den Bundesländern, die Höchstsätze festgesetzt und Koppelungsvorschriften erlassen haben, weitgehend von Gemeinde zu Gemeinde aneinander angeglichen haben, in den übrigen Bundesländern aber zum Teil stark voneinander abweichen. Im gesamten Bundesgebiet gesehen ergeben sich erhebliche Belastungsunterschiede.
- 9) Im allgemeinen spricht für die Gewährung des Hebesatzrechts, daß es die gemeindliche Selbstverwaltung stärkt und eine erzieherische Wirkung im Sinne einer Interessierung der Bevölkerung an den kommunalen Belangen und insbesondere an einer sparsamen Wirtschaftsführung der Gemeindeverwaltung erzielen kann. Voraussetzung dafür ist jedoch, daß das Hebesatzrecht weiten Kreisen der Bevölkerung spürbar wird. Gegen das gemeindliche Hebesatzrecht spricht, daß es der Forderung nach einheitlichen Wirtschafts- und Lebensverhältnissen zuwiderläuft und daß sich dadurch schädliche Folgen für die Volkswirtschaft ergeben könnten.
- 10) Bei der Grundsteuer halten sich die Belastungsunterschiede zur Zeit in Grenzen. Da auch wegen

der Unmöglichkeit der Verlagerung des Steuergegenstandes keine Gefahren für eine gesunde Raumordnung drohen, kann der Gegensatz des Hebesatzrechts zu der Forderung einheitlicher Lebensbedingungen hingenommen werden. Es bestehen somit keine Bedenken, das Hebesatzrecht bei der Grundsteuer beizubehalten.

- 11) Anders ist die Sachlage bei der Gewerbesteuer. Das Hebesatzrecht führt hier durch die örtlichen, zum Teil erheblichen Belastungsunterschiede zu Wettbewerbsverzerrungen und bedroht durch die Gefahr von Betriebsverlagerungen die Herstellung einer gesunden Raumordnung. Daher erscheint es geboten, das Hebesatzrecht der Gemeinden bei der Gewerbesteuer abzuschaffen.
- 12) Beim Gemeindeanteil an der Einkommen- und Lohnsteuer lassen erhebliche Bedenken es ratsam erscheinen, von der Einführung des Hebesatzrechtes Abstand zu nehmen. Außer der Gefahr der Verstärkung der Steuerkraftunterschiede könnte das Hebesatzrecht die staatliche Konjunkturpolitik unterlaufen. Ferner würden beträchtliche haushaltsrechtliche Schwierigkeiten und ein großer Verwaltungsmehraufwand bei der Wirtschaft und der Finanzverwaltung entstehen.
- 13) Sollte trotz der geschilderten Bedenken das Hebesatzrecht der Gemeinden bei der Gewerbesteuer beibehalten und bei dem Gemeindeanteil an der Einkommensteuer eingeführt werden, so sollten wenigstens die örtlichen Belastungsunterschiede bundeseinheitlich durch Festsetzung von Höchstsätzen und Erlaß von Kopplungsvorschriften gemildert werden; denn engere Bandbreiten der Hebesätze im Bundesgebiet sind nur durch bundeseinheitliche Maßnahmen zu erreichen. Der Bund sollte also auch insoweit von seinem konkurrierenden Gesetzgebungsrecht gemäß Art. 105 Abs. 2 GG Gebrauch machen.

Lebenslauf

Am 14. Januar 1944 wurde ich in Westewitz-Hochweitzschen, Kreis Döbeln in Sachsen, geboren, wohin meine Mutter von Leipzig evakuiert worden war. Meine Eltern sind der Oberregierungsrat a. D. Kurt S c h n o r r und seine Ehefrau Charlotte geb. Pfefferkorn. Ich besitze die deutsche Staatsangehörigkeit.

Seit Dezember 1948 wohne ich mit meinen Eltern in Düsseldorf. Hier besuchte ich von 1950 bis 1954 die Volksschule. Ostern 1954 wurde ich in das mathematisch-naturwissenschaftliche Leibniz-Gymnasium aufgenommen. Im Jahre 1958 wechselte ich in den damals neu eingerichteten neusprachlichen Zweig dieses Gymnasiums über, so daß ich neben Latein- und Englisch- auch Französisch-Unterricht erhielt. Am 5. Februar 1963 bestand ich die Reifeprüfung.

Das rechtswissenschaftliche Studium begann ich im Sommersemester 1963 mit 2 Semestern an der Universität Köln. Im Sommersemester 1964 setzte ich mein Studium an der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster fort. Nach dem Wintersemester 1968/69 legte ich am 27. Juni 1969 vor dem Justizprüfungsamt bei dem Oberlandesgericht Düsseldorf die erste juristische Staatsprüfung ab.

